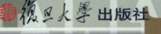


企业会计业务核算与财务报告编制

梁瑞红 主 编
刘心福 梅建安 副主编





ISBN 978-7-309-07512-0
9 787309 075120 >
定价：38.00元

企业会计业务核算与财务报告编制

梁瑞红 主 编
刘心福 梅建安 副主编

图书在版编目(CIP)数据

企业会计业务核算与财务报告编制/梁瑞红主编.—上海:复旦大学出版社，2010.8
ISBN 978-7-309-07512-0

Ⅰ.企… Ⅱ.梁… Ⅲ.企业管理-会计-高等学校:技术学校-教材 Ⅳ.F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第150663号

企业会计业务核算与财务报告编制
梁瑞红　主编
出品人/贺圣遂　责任编辑/鲍雯妍

复旦大学出版社有限公司出版发行
上海市国权路579号　邮编:200433
网址:fupnet@fudanpress.com　http://www.fudanpress.com
门市零售:86-21-65642857　团体订购:86-21-65118853
外埠邮购:86-21-65109143
杭州钱江彩色印务有限公司

开本 787×1092　1/16　印张 23　字数 559 千
2010 年 8 月第 1 版第 1 次印刷
印数 1—5 100

ISBN 978-7-309-07512-0/F·1621
定价:38.00 元

前　　言

《企业会计业务核算与财务报告编制》是高职高专会计专业的核心主干课程之一。全书以会计职业能力培养为目标，以"会计报表项目(会计科目)—会计报表—会计调整"顺序组织内容，分为十五章。内容包括：总论，货币资金核算，应收款项核算，存货核算，金融资产核算，长期股权投资核算，固定资产核算，无形资产及投资性房地产核算，流动负债，非流动负债，所有者权益，收入、费用和利润，所得税会计，财务报告，会计调整。

本教材依据2006年2月15日财政部发布《企业会计准则——基本准则》以及《企业会计准则第1号——存货》等38项具体准则，结合高职高专会计专业教学的特点，组织具有丰富的会计实践经验并常年从事会计教学、科研，积极进行高职财务会计教学改革与创新的教师编写而成。本教材的改革与创新点表现在：

1. 结构的改革与创新

全书仿真原始凭证以模拟企业——江西九瑞油泵油嘴有限公司的经济业务为载体，突出该课程"实践性"的特色。本教材根据实际会计工作流程，按"经济业务涉及会计要素—会计报表项目(会计科目)—会计报表—会计调整"顺序安排结构。

2. 体例的改革与创新

(1)在每一章章首设置"学习目标"、"能力目标"，便于学生在学习各章之前明确把握各章的学习要点、重点要求；每章设置仿真原始凭证及"任务提示"，增强学生学习会计的感性认识，做到理实一体。全书以会计职业能力培养为目标，突出课程职业性。(2)在每一章的章末设置"技能测试"、"实训操作"，便于师生在教中做、做中学，便于学生做进一步的实战训练，促进提高教学的总体效果。

3. 理念的改革与创新

突出财务报告在财务会计中的核心地位。本教材每章最后一节编写了相关项目在会计报表中列示，最后两章财务报告及会计调整，重点介绍各财务报表的列报方法及相关会计调整知识，充分体现了财务报告在财务会计中的核心地位。

4. 教学内容的改革与创新

根据高职学生的特点和会计岗位的任职要求以及"工学结合"教学模式，我们将课程的教学内容重新进行了整合、序化。将债务重组、非货币性资产交易与存货、固定资产、长期股权投资等内容进行整合；将借款费用、长期借款、应付债券、预计负债整合到非流动负债中；将个别会计报表与合并报表整合到财务报表编制中。

5. 按"双证书"要求设计教材内容、技能测试、实训操作，以帮助学生获取"双证书"——学历证书和职业资格证书，以便提升学生就业竞争力。教材编写时充分考虑到相关行业的职业资格认证需求，对接与会计从业资格证书、初级会计资格、中级会计师等认证有关的课程，在教材内容、技能测试、实训操作等设置上与相关认证紧密结合。

本书由梁瑞红担任主编，由刘心福、梅建安担任副主编。梁瑞红负责拟订全书编写提纲，对全部初稿进行修改、补充和总纂，并负责对全部稿件进行审阅。全书共分十五章，第一章、第

三章、第四章由刘心福编写,第二章由梅建安、陈野编写,第五章、第十五章由谭玉林编写,第六章、第十章、第十三章由梁瑞红编写,第七章由唐琳编写,第八章、第十四章由梅建安编写,第九章、第十一章由熊莉编写,第十二章由梁瑞红、肖铁锋编写。各章初稿的作者负责草拟本章的学习目标、能力目标、任务提示、本章总结。各章仿真原始凭证及T型账户核算流程由陈野编写。

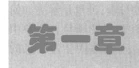
以上各作者基本情况如下:(1)梁瑞红,江西财经职业学院教授,会计师,会计学硕士;(2)刘心福,江西财经职业学院副教授,高级会计师;(3)梅建安,江西财经职业学院副教授,会计学硕士;(4)熊莉、肖铁锋,江西财经职业学院讲师,中国注册会计师,会计硕士研究生学历;(5)谭玉林、唐琳,江西财经职业学院讲师,中国注册会计师,会计学硕士;(6)陈野,初级会计职称、中级纳税筹划师。在编审过程中,得到了江西财经职业学院相关老师及江西天华会计师事务所、江西天信税务师事务所及江西汇尔油泵油嘴有限公司行业专家的大力支持与帮助,在此谨向她(他)们表示衷心的感谢!

由于作者水平所限,书中难免有疏漏之处,恳请广大读者批评指正,并将意见反馈给我们(Lrh31@163.com),以便进一步修订完善。

作者

2010年8月于九江

目　　录



第一章 总　论

【学习目标】

通过学习，了解财务会计的概念与特征；掌握财务会计目标内涵与基本要素的内容；掌握会计确认及计量的内容和原则；深刻理解会计信息质量的内涵与要求；了解会计核算的基本前提。

【能力目标】

能够理解财务会计的目标内涵，掌握会计要素的确认与计量原则；明确会计信息质量要求、会计核算的基本前提与核算基础。

第一节　财务会计的概念与特征

一、财务会计的概念

会计是适应人类生产实践和经济管理的客观需要而产生，并随着生产的不断发展而发展，是为社会经济服务的。虽然会计是一种人们的主观活动，是人们有意识地对客观经济过程作出的反映，但它既是社会经济管理必不可少的工具，同时其本身又是经济管理的组成部分。因此，任何社会的经济活动都离不开会计。伴随着社会经济的发展和会计学科的研究领域不断扩大，会计分化出许多分支，而每一分支都形成了一门学科，其中财务会计就是它的一个分支。财务会计是当代企业会计的一个重要组成部分，它在会计制度和会计原则的指导下，对企业已发生或已完成的经济业务或会计事项中能用货币计量的数据，按照一定的会计模式，对企业资金运动进行反映和控制，旨在为投资者、债权人及管理者提供在谋求增收节支、提高效益或进行理财决策时参考的会计信息。由于会计涉及社会经济的各个环节，因此，站在不同的角度，可以对会计进行不同的分类：

按其研究内容可划分为基础会计、企业财务会计、管理会计、成本会计、政府与非营利组织会计、国际会计和理论会计等。

按财务会计的内涵划分，有广义与狭义之分：(1)广义上的财务会计包括企业财务会计、政府与非营利组织会计和国际会计；(2)狭义的财务会计仅指企业财务会计。在绝大多数情况下，财务会计系狭义上所指。

按其服务主体不同，可分为财务会计和管理会计。

财务会计，主要为企业外部经济利益关系人提供有助于其正确进行经济决策的会计信息，因此，财务会计又称对外报告会计。它是以会计法规为依据，以会计准则为指导，通过确认、计量、记录和报告等程序对企业已经发生的交易或事项进行加工与处理，并以财务报告的形式向有关各方提供企业的财务状况、经营成果与现金流量等方面的财务信息。

其中,确认是将某一项目作为会计要素加以记录和列入财务报表的过程;计量是解决如何对会计要素在记录时和在报表中数量的描述问题;记录是将经过确认和计量的项目在账户中正式记载的过程;报告是以财务报表或其他财务报告的形式向信息使用者提供会计信息的过程。

管理会计,是以企业现在和未来的资金运动为对象,以提高经济效益为目的,为企业内部管理者提供经营管理决策的科学依据为目标而进行的经济管理活动。因此管理会计又称对内报告会计。

财务会计与管理会计同是现代会计的两大分支,两者有各自的特点:

(1) 财务会计控制资金的占用,管理会计控制成本的发生。

(2) 财务会计遵循"凭证→账户(簿)→报表"这一会计基本模式。管理会计所用的会计方法比较灵活,视需要而定,管理会计要利用财务会计所提供的资料,资料不足时还要另辟资料来源。

(3) 财务会计提供的资料具有较大的概括性,既供企业内部经营管理之用,也供企业的上级领导部门、财政银行系统以及关心企业财务状况的各方面利用。管理会计提供的资料具有较多的针对性,它主要是满足企业在经营管理上解决某些特定问题的需要。

(4) 财务会计对数据的正确性要求比较严格,各项数据之间存在着相互勾稽关系。管理会计较多强调数据的决策有用性,对数据的正确性和勾稽关系的要求不如财务会计那样严格。

二、财务会计的特征

财务会计是在传统会计的基础上发展起来的一个重要的会计分支,作为相对独立的系统,财务会计有以下特征:

(一) 财务会计的主要服务对象是企业外部

财务会计的目标主要是向企业的投资者、债权人、政府部门,以及社会公众等外部使用者提供会计信息,以便他们了解企业的财务状况、经营成果和现金流量。而且要求财务会计提供的信息,能够反映企业整体情况,并着重历史信息。

(二) 财务会计以财务报告为工作核心

财务会计作为一个会计信息,最终通过会计报表将会计信息反映出来,因此,财务报告是会计工作的核心,也是会计工作的最终成果。为了使财务会计对外输出的会计信息真实、合法、完整,财务报告的编制应当遵循公认会计原则,以客观态度、实事求是地对有关交易或事项进行反映。

(三) 财务会计有一套比较科学、统一、定性的会计处理程序与方法

为了保证输出的会计信息能够满足外部信息使用者要求,财务会计信息加工处理运用了较为成熟的会计处理程序和方法,即通过复式记账系统、以权责发生制为基础确认收入与费用,以及会计计量采用历史成本原则。

(四) 财务会计以公认会计原则为指导

公认会计原则是指导财务会计工作的基本原理和准则,是组织会计活动、处理会计业务的规范。公认会计原则由基本会计准则和具体会计准则所组成。作为补充,根据企业会计准则并结合行业特点,还制定了特殊行业会计制度。这都是我国财务会计必须遵循的规范。

第二节 财务报告的目标与基本要素

一、财务报告的目标

财务报告的目标也称会计目标，是指在一定的会计环境中，人们通过会计实践活动所期望达到的结果。因此，会计工作作为企业的一项重要的管理工作，它必然要为实现企业的经营目标服务，我国《企业会计准则——基本准则》将财务会计目标定位为“向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息，反映企业管理层受托责任履行情况，有助于财务会计报告使用者作出经济决策。”因此，我国财务报告目标要求，一方面向财务报告使用者提供决策有用的信息，另一方面，要如实反映企业管理层受托责任的执行情况。它明确指出了财务报告应该向谁提供信息；提供哪些信息；怎样的信息才是对决策者有用和评价企业经营管理责任及资源使用效率的信息，即信息质量的标准如何。所以，财务报告的目标是以实现企业经营目标为根本前提，具体可以概括为以下两方面。

（一）向财务报告使用者提供决策有用的信息

企业编制财务报告的主要目的是为了满足财务报告使用者的信息需要，有助于财务报告使用者作出经济决策。因此，向财务报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等决策有用的信息是财务报告的基本目标。

财务报告使用者主要包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等。为了更好地使稀缺资源在资本或其他市场上进行有效分配，实现向财务报告使用者提供决策有用信息的目标，财务报告所提供的会计信息应当如实反映企业所拥有或者控制的经济资源、对经济资源的要求权以及经济资源要求权的变化情况；如实反映企业的各项收入、费用、利得和损失的金额及其变化情况；如实反映企业各项经营活动、投资活动和筹资活动等所形成的现金流入和现金流出情况等，从而有助于现在的或者潜在的投资者正确、合理地评价企业的资产质量、偿债能力、盈利能力和营运效率等发展前景与能力；有助于投资者根据相关会计信息作出理性的投资决策；有助于投资者评估与投资有关的未来现金流量的金额、时间和风险等；有助于政府经济管理部门达到监管经济活动、制定经济政策和国民经济统计等宏观调控目标。

（二）反映企业管理层受托责任的履行情况

在现代公司制下，企业所有权和经营权相分离，企业管理层是受委托人之托经营管理企业及其各项资产，负有受托责任，即企业管理层所经营管理的各项资产基本上均为投资者投入的资本（或者留存收益作为再投资）或者向债权人借入的资金所形成的，企业管理层有责任妥善保管并合理、有效地使用这些资产。因此，财务报告应当反映企业管理层受托责任的履行情况，以便企业投资者和债权人评价企业的经营管理责任以及资源使用的有效性，并决定是否需要调整投资方向或者信贷政策，是否需要加强企业内部控制和其他制度建设，是否需要更换管理层，是否改变企业的总体战略和任务。

二、财务报告及其编制

财务报告，是指企业对外提供的反映企业某一特定日期的财务状况和某一会计期间的经营成果、现金流量等会计信息的文件。

财务报告包括财务报表和其他应当在财务报告中披露的相关信息和资料。其中，财务报

表由报表本身及其附注两部分构成,附注是财务报表的有机组成部分,而报表至少应当包括资产负债表、利润表和现金流量表等报表。全面执行企业会计准则体系的企业所编制的财务报表,还应当包括所有者权益(股东权益)变动表。

三、财务报告要素

财务报告要素是会计工作的具体对象,是会计工作用以反映企业财务状况,确定经营成果的因素。既是会计确认和计量的依据,也是确定财务报表结构和内容的基础。我国《企业会计准则》将其分为资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六类。

(一)反映企业财务状况的要素

1. 资产

资产是指企业过去的交易或事项形成的、由企业拥有或者控制的,预期会给企业带来经济利益的资源。

这个定义强调了资产的三个特征:

(1) 资产预期会给企业带来经济利益。一项资产作为资源必须具有交换价值和使用价值,将来能够为企业带来经济利益。如果一项资源没有交换价值和使用价值,不能为企业带来经济利益,则不能不作为资产确认。

(2) 资产应为企业拥有或控制的资源。一项资源要作为企业的资产予以确认,企业应拥有其所有权,企业可以按照自己的意愿使用或支配,但对于特殊方式形成的资产,企业虽然不拥有其所有权,但能够对其实施控制,按照实质重于形式的信息质量要求,也应当作为企业的资产予以确认。

(3) 资产是由企业过去的交易或事项形成的。因此必须是现时存在的而不是预期的。

资产按其流动性一般分为流动资产和非流动资产。流动资产是指预计能够在一个正常营业周期中变现、出售或耗用,或主要为交易目的而持有的资产。如货币资金、交易性金融资产、应收票据、应收账款、预付账款及存货等。非流动资产是指流动资产以外的资产。如果资产预计不能在一个正常营业周期中变现、出售或耗用,或者持有资产的主要目的不是为了交易,这些资产都应归类为非流动资产。如可供出售金融资产、持有至到期投资、长期股权投资、投资性房地产、固定资产、无形资产等。

2. 负债

负债是指企业过去的交易或事项形成的,预期会导致经济利益流出企业的现时义务。

负债具有如下基本特征:

(1) 负债是企业承担的现实义务,包括法定义务和推定义务。

(2) 负债的清偿预期会导致经济利益流出企业。无论何种形式的负债,都是一种现时的义务,最终在履行该义务时会导致经济利益流出企业。

(3) 负债是由企业过去的交易或事项所形成的。因此负债是现时存在的义务而不是预期的。

负债按偿还期长短可分为流动负债和非流动负债。流动负债是指预计在一年内(含一年)或超过一年的一个营业周期内偿还的债务。企业的流动负债项目很多,具体包括短期借款、应付票据、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应付股利、应交税费等。非流动负债是指流动负债以外的负债,一般偿还期在一年以上或者超过一年的一个营业周期以上,具体包括长期借款、应付债券和长期应付款等。

3. 所有者权益

所有者权益也称业主权益或股东权益，是指企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益。所有者权益是企业的主要资金来源，其金额等于资产减去负债的差额，又称为净资产。因此，所有者权益表明企业的产权关系，即企业归谁所有。

所有者权益具有如下特征：

(1) 所有者投入的资本不需要企业偿还，其形成的资产可供企业长期使用，其出资额依法登记后，不得随意抽回，除非企业发生减资、清算；

(2) 所有者投资形成的资产是企业偿债的物质保证；

(3) 所有者凭借其享有的权益能够参与企业利润分配。

所有者权益的来源包括所有者投入的资本、直接计入所有者权益的利得和损失、留存收益等。

投入资本，主要包括实收资本和资本公积。实收资本，指投资者按照企业章程，或合同、协议的约定，实际投入企业的资本。在公司制企业中，实收资本即为股本，即按股票面值或核定的股本缴入的资本部分。实收资本(股本)是投资人分配利润的依据，投资各方通常需要按照各自投资的份额分配利润。资本公积，指归所有者所共有的，非收益转化而形成的资本。包括企业收到投资者出资额超过其在注册资本或股本中所占份额的部分，以及直接计入所有者权益的利得和损失。

直接计入所有者权益的利得和损失。利得是指由企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入；损失是指由企业非日常活动所发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。

留存收益，来源于企业资本增值，是指企业从历年实现的利润中提取或形成的留存于企业的积累。留存收益主要包括盈余公积和未分配利润。盈余公积，指企业按税后利润一定比例提取的法定盈余公积、法定公益金，以及按投资者确定的比例从税后利润中计提的任意盈余公积。未分配利润，指企业历年来结存的尚未分配的税后利润。

(二) 反映企业经营成果的要素

1. 收入

收入有广义和狭义之分，狭义的收入是指营业收入，指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。它包括商品销售收入、劳务收入、利息收入、使用费收入、租金收入、股利收入等。广义的收入除包括狭义的收入外，还包括非日常活动中所形成的经济利益的流入，即利得。会计上通常所指的收入是狭义收入。

根据收入的定义，收入具有两个本质特征：

(1) 收入应当源自企业的日常活动。不包括偶尔发生的活动，如处置固定资产的净收益或转让无形资产所有权产生的净收益等。也不包括股东投资、企业借债而增加的现金流入。

(2) 收入是可以重复且持续发生的。收入按企业经营业务的主次可分为主营业务收入和其他业务收入。主营业务收入指企业日常活动中主要经营活动获得的收入，通常可以通过营业执照上注明的主营业务范围来确定。其他业务收入指通过主营业务外其他经营活动获得的收入。

2. 费用

费用有广义和狭义之分，狭义费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。包括与销售商品等所产生的收入直接相

关的销售成本以及与具体收入无关但与一定期间总收入相关的期间费用,如管理费用、销售费用、财务费用等。广义费用除包括狭义的费用外,还包括非日常活动中所形成的、与向所有者分配利润无关的经济利益流出,即损失。会计上通常所指的费用是狭义费用。

费用和损失既有共同点,又有不同点。共同点,它们都会导致业主权益即资本的减少;而不同点,费用仅仅指与商品或劳务的提供相联系的耗费,而损失只是一种对收益的纯扣除。

费用与成本概念既有区别,又有联系。费用是资财的耗费,成本是取得资财的代价,或是对象化的费用。

根据狭义费用的定义,费用主要包括产品销售成本、其他业务成本、管理费用、销售费用、财务费用等。

3. 利润

利润是指企业在一定会计期间的经营成果。利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。

利润有营业利润、利润总额和净利润。营业利润是企业日常经营活动的利润,由主营业务利润、其他业务利润、期间费用(营业费用、管理费用和财务费用)合并后确定的数额。利润总额又称税前利润,是在营业利润的基础上,加上直接计入当期利润的利得和损失后的金额。净利润是指利润总额减去所得税后的金额,又称税后利润。

以上六大财务会计要素相互影响、密切联系,全面综合地反映了企业的经济活动。

第三节 会计确认与计量

会计确认与计量是财务会计为实现会计目标所使用的特有技术,是财务会计依据基本准则对会计要素建立的完整体系,也是财务会计的核心内容。

一、会计确认

所谓确认,是将某一项目作为一项资产、负债、所有者权益、收入、费用或其他要素正式地列入财务报表的过程。一个已被确认的项目,要同时以文字和数字加以描述,其金额包括在报表总计之中。例如,对于一笔资产或负债,不仅要记录该项目的取得或发生,还要记录其后发生的变动,包括从财务报表中予以消除的变动。

会计确认有狭义和广义之分。狭义的会计确认只包括何时是否应当记录和报告。广义的会计确认包括了会计记录、计量和财务报告编报这三个过程。美国财务会计准则委员会在第5号《财务会计概念公告》中把确认定义为:"是将某一项目,作为一项资产、负债、营业收入、费用等正式记入或列入某一主体的财务报表的过程。它包括同时用文字和数字表达某一项目,其金额包括在财务报表的合计数中。对于一项资产或负债,确认不仅要记录该项目的取得或发生,而且要记录随后的变动,包括导致该项目从财务报表上予以剔出的变动"。

(一)确认的范围

确认的范围包括记录、计量和报告。对记录来说,确认主要指:(1)是否有项目应作为要素进入会计系统予以录入;(2)何种要素应当记录;(3)何时应予记录。确认之所以重要,正是因为它代表会计行为中的识别、选择和判断(即决策阶段),只有正确地进行确认,才能正确地记录和报告,也才能产生对会计信息使用者决策有用的信息,而正确的确认又主要依靠会计人员的专业素质修养和职业道德水准。

（二）确认的过程

作为一个程序和过程，确认对大多数交易和事项所应予记录和报告的项目可能一次完成。例如发生的费用，如电费，由于购入的该项劳务（能源）当时就能消耗掉，已记录的项目不可能发生后续的变动，因此这类交易和事项只需要一次确认即可完成。但是由于确认涉及对记录和报告两个程序的决策，所以我们仍然可以认为，一切交易和事项都要经过初步确认编制记录，然后通过再次确认予以报告。

（三）确认的标准

美国财务会计准则委员会在第五辑《论财务会计概念》即《企业财务报表项目的确认和计量》中，要求确认一个项目和有关的信息，要符合四个基本确认标准。凡符合四个标准的，均应在效益大于成本以及重要性这两个前提下予以确认。这四个标准是：(1)可定义性，即被确认的项目应符合财务报表某个要素的定义；(2)可计量性，即被确认的会计要素必须能够用货币进行计量；(3)相关性，即被确认的会计要素应当对信息使用者有用；(4)可靠性，即被确认的会计信息是真实的、可验证的和不偏不倚的。

我国会计准则对满足要素定义的项目，如果满足了以下标准，就应当加以确认：(1)与该项目有关的任何未来经济利益可能会流入或流出企业；(2)该项目具有能够可靠计量的成本或价值。

二、会计计量

会计计量是指为了在资产负债表和利润表中确认和计列有关财务报表的要素而确定其货币金额的过程。计量问题是财务会计的核算问题。从计量概念来说，计量主要是由计量单位和计量属性两方面内容所构成，它们之间的不同组合形成了不同的计量模式。

（一）计量单位

在计量过程中，货币一直充当着记账的单位或通用标准。然而，货币所具有的两重特性，给会计计量带来了一个需要解决的问题，即货币的购买力的变动。相应地，计量单位就存在两种选择：一是名义货币，即各国流通货币的法定单位；二是货币的购买力。按照国际会计惯例，在不存在恶性通货膨胀的情况下，一般都以名义货币作为计量单位，而不考虑其购买力的变化对企业财务信息产生的影响。

（二）计量属性

计量属性是指计量对象所具有的性质和特征。如购买一项生产用固定资产，其特征应当是使用；而购买一项投资性房地产，其特征应当是出售或出租。前者人们关注的是使用价值问题，而对价值变动可能不太关心；后者的价值变动则是人们关注的重点。因此，要对某一会计要素进行计量，就必须考虑计量对象的属性，即计量属性。会计的计量属性主要包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等。

1. 历史成本

历史成本又称实际成本，是指企业取得或建造某项财产物资时所实际支付的现金及其等价物。在历史成本计量下，资产按照其购置时支付的现金或现金等价物的金额，或是按照为购置资产时所付出的对价的公允价值计量。负债按照因承担现时义务而实际收到的款项或资产的金额，或者承担现时义务的合同金额，或者按照日常活动中为偿还负债预期需要支付的现金或者现金等价物的金额加以记录。

2. 重置成本

重置成本也称现时成本，是指如果在现时重新取得相同资产或其相当资产将会支付的现金或现金等价物。在重置成本计量下，资产是按照目前购买相同或类似资产所需支付现金或现金等价物的金额加以记录的；负债是按照目前偿付该项债务所需支付现金或现金等价物的金额加以记录的。

3. 可变现净值

可变现净值是指资产在正常经营状态下可带来的未来现金流入或将要支付的现金流出。在可变现净值计量下，资产按照正常对外销售所能收到的现金或现金等价物的金额扣减该资产至完工时估计将发生的成本、估计的销售费用及相关的税金后的金额加以记录的。

4. 现值

现值是指在正常经营状态下资产所带来的未来现金流入量的现值，减去为取得流入量所需的现金流出量现值。在现值计量下，资产按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来净现金流入量的折现金额计量；负债按照预计期限内需要偿还的未来净现金流出量的折现金额计量。该计量属性考虑了货币时间价值。

5. 公允价值

公允价值是指在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或债务清偿的金额。公允价值既可以是基于事实性交易的真实市价，也可以是基于假设性交易的虚拟价格。

计量属性的选择取决于财务报告使用者的信息需要。由于各种不同类型的使用者对信息的需求情况是不可能完全相同的，因此，对计量属性的选择也存在着差别。在各种会计计量属性中，明显可以看出可靠性和相关性的权衡。如历史成本十分可靠，但缺乏相关性；公允价值十分相关，但可靠程度不够。作为会计信息的首要质量，在对两者进行权衡时，人们更关心的是可靠性。所以，企业在对会计要素进行计量时，一般应当采用历史成本，而在采用重置成本、可变现净值、现值或公允价值计量时，应当保证所确定的会计要素金额能够取得并能可靠计量。

第四节　会计核算基本前提和会计信息质量要求

一、会计核算基本前提

会计核算是在一定的经济环境下进行的，而特定的经济环境中必然存在着各种不确定因素，面对这些变化不定的经济环境，对会计核算对象作出一些合理的假设和基本规定，以保证会计核算正常进行。所谓会计核算基本前提是指一般在会计实践中长期奉行，无需证明便为人们所接受，是从事会计工作、研究会计问题的前提条件，是企业设计和选择会计方法的重要依据。

我国《企业会计准则》规定，会计核算的基本前提包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量四个前提。

（一）会计主体

又称会计实体，是指会计所服务的特定单位。这一基本前提的主要意义在于界定了从事会计工作和提供会计信息的空间范围，即明确为谁核算，核算谁的经济业务。根据这一前提，会计处理的数据和提供的信息，必须严格限制在一个独立核算的经济实体之内。只有这样，才能使某一主体的资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润，与其他主体区分开来。同时这一

假设也将企业或主体的活动与投资者个人活动区分开来,也就是说,财务会计不反映投资者个人经济活动及其财务状况等信息,它仅对企业或主体的经济活动所形成的数据进行加工处理并报告有关该企业或主体的财务状况、经营成果及现金流量等信息。在理解会计主体假设时,要注意会计主体与法律主体之间的关系。会计主体可以是法人,如企业、事业单位;也可以是非法人,如合伙经营组织;可以是一个企业,也可以是企业中的内部单位,如企业的分公司;可以是单一企业,也可以是几个企业组成的联营公司或企业集团。

(二) 持续经营

它是指会计核算应以企业持续正常的生产经营状况为前提,在可以预见的未来,会计主体不会因进行清算、解散或倒闭而不复存在。这一基本前提的主要意义在于,使会计核算与监督建立在非清算的基础上,从而解决了资产计价、负债清偿和收益确认的问题。既然不会破产和清算,企业拥有的各项资产就在正常的经营过程中耗用、出售或转让,承担的债务也在正常的经营过程中清偿,经营成果就会不断形成。只有具备了这一前提条件,才能够以历史成本作为企业资产的计价基础,才能够认为资产在未来的经营活动中可以给企业带来经济效益,固定资产的价值才能按照使用年限的长短以折旧的方式分期转为费用。对一个企业来说,如果持续经营这一前提条件不存在了,那么一系列的会计准则和会计方法也相应地会丧失其存在的基础,所以作为一个会计主体必须以持续经营作为前提条件。

(三) 会计分期

会计分期是会计主体持续不断的经营过程被人为地划分为若干连续的、等距离的时间"间隔",以便分期结算账目和编制会计报表,从而及时地提供有关财务状况和经营成果的会计信息,满足有关信息使用者进行决策的需要。其主要意义是界定会计核算的时间范围,为分期计算盈亏奠定了基础。有了会计分期的基本前提,会计核算才能够定期提供信息,满足不同的会计信息使用者的需求。

会计分期主要是确定会计年度。我国会计年度与财政年度相一致,按公历年度计算,即每年的 1 月 1 日至 12 月 31 日。会计分期分为年度和中期。中期是指短于一个完整的会计年度的报告期间。

(四) 货币计量

货币计量是指会计核算以货币作为计量经济活动的主要单位。这一基本前提的主要意义在于,通过一般等价物的货币,以数量形式综合反映企业的财务状况和经营成果。在商品经济条件下,最理想的计量手段就是货币,它是一般等价物,能用以计量一切资产、负债和所有者权益,以及收入、费用和利润。但货币本身也有价值,它是通过货币的购买力或物价水平表现出来的。在市场经济条件下,物价水平总在不断变动,说明币值并不稳定,那么就不可能准确地计量。因此,货币计量的基本前提实际上隐含着另一种假定,币值保持不变。在我国,一般均以人民币作为记账本位币,以外币结算为主的企业也可选择某一外币作为记账本位币。

二、会计基础

我国《企业会计准则——基本准则》规定,企业的会计确认、计量和报告应当采用权责发生制。权责发生制又称应计制,是企业用来确认报告期内的收入和费用的基础之一。权责发生制企图把成果或损失归入导致发生收入或支出的那个报告期,而不归之于实际收付现金的那个报告期。它的操作规则是:凡是本期已经实现的收入和已经发生或应负担的费用,不论款项是否收付,都应作为本期收入和费用处理;凡是不属于本期的收入和费用,即使款项在本期

收付,也不应作为本期的收入和费用。由此可知,实行权责发生制,必须辨明收入和费用的应归属期与收支期间。收入和费用的应归属期是指应获得收入或应负担费用,即创造收入的会计期间或费用受益的会计期间。收入和费用的收支期间,是指收入收到了现款或费用付出了现金的会计期间。

权责发生制解决了收入和费用何时予以确认、确认多少的问题。根据权责发生制进行收入和费用的核算,能够准确地反映特定会计期间真实的财务状况和经营成果。

与权责发生制相对应的是收付实现制。在收付实现制下,对收入和费用的入账,完全按照款项实际收到或支付的日期为基础来确定它们的归属期。

三、会计信息质量要求

财务报告目标在于提供会计信息,以帮助投资者和债权人等信息使用者作出经济决策。因此,财务会计提供什么样的信息,以保证决策者的决策有用至关重要。以"决策有用性"衡量会计信息质量,也是考核和评价会计工作质量高低的重要标准。但"决策有用性"是一个十分笼统而广泛的名词或概念,在评价信息的效用时,要更多地注重会计信息对使用者有用应具备的基本特征,即所有对决策有用的会计信息在质量上必须达到一定质量要求。

我国《企业会计准则——基本准则》对会计信息质量提出了明确的要求。

(一) 可靠性

可靠性是指会计信息必须是客观的和可验证的。信息如果不可靠,不仅无助于决策,而且还可能造成错误的决策。因此,可靠性是会计信息的重要质量特征。一项信息是否可靠可就其三个组成因素加以衡量,即真实性、可核性和中立性。

1. 真实性

它是指一项计量或叙述,与其所要表达的现象或状况一致或吻合,即会计核算应当以实际发生的交易或者事项为依据进行会计确认、计量和报告,保证会计信息真实可靠、内容完整。

2. 可核性

它是指信息可经得住复核和验证,即具有相近背景的不同个人,分别采用同一计量方法,对同一事项加以计量,能得出相同或相似结果。

3. 中立性

它是指会计信息应不偏不倚,不带主观成分。中立性与无偏见是紧密联系在一起的,但两者之间还是有些区别。中立性意味着对预知的结果不掺杂偏向,而是由使用者自己去判断。

(二) 相关性

相关性是指与决策有关,具有改变决策或导致决策差异的能力。相关信息是指与正在处理中的事项具有某种关联的信息。一项信息是否具有相关性,主要由两个因素所决定,即预测价值和反馈价值。

1. 预测价值

如果一项信息能帮助决策者预测现在及未来事项的可能结果,则此项信息就具有预测价值。决策者可以根据预测的可能结果,作出最佳决策。因此,预测价值是相关性重要因素,它具有改变决策的能力。

2. 反馈价值

一项信息能使决策者证实或更正过去决策时的预期结果,即具有反馈价值。把过去决策所产生的实际结果反馈给决策者,使之与当初作决策时所预期的结果相比较,即知过去的预期

是否有误，将来再作同样决策时可将其作为参考。因此，反馈价值有助于未来决策。

反馈价值与预测价值往往同时并存或交互影响。例如，一家公司所提供的季报，对于该季的绩效具有反馈价值，而对该年度的绩效则具有预测价值。

(三) 可理解性

可理解性是指会计信息必须能够被使用者理解，即要求企业提供的会计信息应当清晰明了，便于使用者理解和使用。信息若不能被使用者理解，即使质量再好，也没有任何用途。信息是否被使用者理解，受下列两个因素的制约：(1)使用者的特点，如掌握经济知识的广度和深度，愿意钻研与否；(2)信息固有特征，会计人员应尽可能传递表达易被人理解的会计信息。只能为少数人所理解或使用的信息应不予提供，但也不能仅仅由于有些人理解有困难，而把重要的有关信息排除在外。

(四) 可比性

可比性是指一个企业的会计信息与其他企业的同类会计信息尽量做到口径一致，相互可比。为了达到可比性，企业对相同的经济事项应采用相同的会计原则或方法，而不同的经济事项则采用不同的会计原则或方法。

可比性包括横向可比和纵向可比。横向可比是指不同企业发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用会计准则统一规定的会计政策，确保会计信息口径一致，即统一性。而纵向可比是指同一企业不同时期发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用前后一致的会计政策，不得随意变更，即一贯性。因此，统一性和一贯性是构成可比性的两个因素，但一贯性并不意味着企业绝对不能变更会计原则或方法。

(五) 实质重于形式

实质重于形式要求企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计核算，而不应当仅仅按照它们的法律形式作为会计确认、计量的依据，如实反映企业的财务状况、经营成果和现金流量等信息。

在会计实务中，有诸多的交易或事项需要进行会计判断。然而，大多数交易或事项具有相同的形式，却具有不同的实质。例如，融资租赁、销售回购等是实质重于形式原则的具体体现。

(六) 重要性

重要性是指当一项会计信息被遗漏或错误地表达时，可能影响依赖该信息的人所作出的判断，简言之，该项信息的重要性大到足以影响决策。

企业的经济业务纷繁复杂，如果将所有零散的经济数据全部转化成会计报表中详细罗列的指标，不但没有必要，而且还会冲淡重点，有损于会计信息的使用价值，甚至影响决策。因此，强调重要性，就是达到既要提高会计核算效益，减少不必要工作量，又能使会计信息分清主次，突出重点的目的。

一项信息是否重要，是否应单独提供或揭示，应视其本身的性质及相关情况而定，在很大程度上取决于会计人员的职业判断。但一般来说，重要性可以从质和量两方面进行判断。从质上讲，只要该会计事项发生就可能对决策有重大影响的，属于具有重要性的事项。从量上讲，当某一会计事项的发生额达到总资产的一定比例（如5%）时，一般认为其具有重要性。

(七) 谨慎性

谨慎性是指企业对不确定的结果，应确认可能的损失，而不确认可能的收益；对确定的结果，如果存在两种或两种以上的方法，应当选择使资产或收益低、负债或费用高的方法。企业经营业务处处有风险，因此，谨慎性要体现于会计确认、会计计量的全过程，从而使各期的经营

成果更加真实。但是,谨慎性原则的使用必须合理,要审时度势、谨慎小心,从保护企业的前提出发,而不是为蓄意多计费用、少计利润寻找借口,否则将会影响会计确认、计量的客观性,造成会计秩序的混乱。

(八)及时性

及时性是指信息应在失去影响决策的能力之前提供给决策者。会计信息的价值在于帮助使用者作出决策,失去时效,成为历史资料,会时过境迁,无助于决策。为了保证会计核算能够提供有价值的信息,企业会计核算应当做到以下三个方面:一是要求及时收集会计信息,即在经济业务发生后,及时收集整理各种原始单据或者凭证;二是要求及时处理会计信息,即按照企业会计准则的规定,及时对经济交易或事项进行确认、计量,并编制出财务报告;三是要求及时传递会计信息,即按照国家规定的期限,及时地将编制的财务报告传递给财务报告使用者,便于其及时使用和决策。

及时性,它是附属于相关性的,及时提供的信息如不相关,就成为无用的信息;但相关的信息如果不能及时提供,相关的信息则肯定会变为不相关的信息。

【本章小结】

财务会计又称对外报告会计。它是以会计法规为依据,以会计准则为指导,通过确认、计量、记录和报告等程序对企业已经发生的交易或事项进行加工与处理,并以财务报告的形式向有关各方提供企业的财务状况、经营成果与现金流转等方面的财务信息。

财务报告的目标也称会计目标,向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息,反映企业管理层受托责任履行情况,有助于财务会计报告使用者做出经济决策。

财务报告,是指企业对外提供的反映企业某一特定日期的财务状况和某一会计期间的经营成果、现金流量等会计信息的文件。它由资产负债表、利润表和现金流量表、所有者权益(股东权益)变动表和附注组成。财务报告要素包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六类。

确认的范围包括记录、计量和报告。我国会计准则确认标准:与该项目有关的任何未来经济利益可能会流入或流出企业;该项目具有能够可靠计量的成本或价值。会计计量是指为了在资产负债表和利润表中确认和计列有关财务报表的要素而确定其货币金额的过程。会计的计量属性主要包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等。

我国《企业会计准则》规定,会计核算的基本前提包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量四个前提。会计基础有权责发生制与收付实现制。会计信息质量特征包括可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性、及时性。

第二章

货币资金核算

【学习目标】

通过本章学习，深刻理解库存现金的管理、银行存款的管理及核算；掌握支付结算的方式及其会计处理；掌握库存现金的期末清查核算；了解其他货币资金的核算。

【能力目标】

能够正确登记库存现金、银行存款日记账；学会运用支付结算方式；对库存现金期末清查核算能够正确处理；熟悉编制银行存款余额调节表。

2-1-1/2


九江市企业单位统一收据

2009年12月4日　　№091204

交款单位 张宏林

人民币（大写） 陆佰捌拾元整　　¥680.00

系 购买壹个黄油嘴 DLLA16

收款单位（盖章有效） 江西九瑞油泵油嘴有限公司 财务专用章　　现金收讫

财务 肖英　　经手人 夏国清

③财务记账联

2-1-2/2

中国工商银行　INDUSTRIAL AND COMMERCIAL BANK OF CHINA　　现金存款凭证

2009年12月4日

存款人	全称	江西九瑞油泵油嘴有限公司		
	账号	34520294168	款项来源	货款
	开户行	工行九江莲花支行	交款人	肖英
金额大写		陆佰捌拾元整	金额小写	¥680.00

票面	张数	金额	票面	张数	金额
100.00	6	600.00	50.00	1	50.00
20.00	1	20.00	10.00	1	10.00

经办　　复核

中国工商银行九江莲花支行 2009年12月4日 现金收讫

第三联缴款人入账通知

2-2

库存现金盘点报告表

2009 年 12 月 15 日　　　　单位：元

币种	实存金额	账存金额	盘 盈	盘 亏	原 因
人民币	3 560	3 500	60		无法查明
处理意见	清查小组		领导审批		
	调整账面价值并报批		同意转作营业外收入		
	签章：张有才		签章：陈俊杰　2009 年 12 月 21 日		

复核：张有才　　　　制表：肖英

第二联 报批后记账

2-3

中国工商银行（赣）
现金支票存根联
BN 02 06597925
附加信息：
支票号 06597925
出票日期 2009 年 12 月 3 日
收款人：九瑞油泵公司
金 额：¥2 000.00
用 途：备用金
单位主管　会计

本支票付款期限为十天

中国工商银行 现金支票（赣）实习　BN 02 06597925
出票日期（大写）贰零零玖年 壹拾贰月零叁日　付款行名称：工行九江莲花支行
收款人：江西九瑞油泵油嘴有限公司　出票人账号：34520294168

人民币（大写）	亿	千	百	十	万	千	百	十	元	角	分
贰仟元整					¥	2	0	0	0	0	0

用途 备用金
上列款项请从
我账户内支付
出票人签章　江西九瑞油泵油嘴有限公司 财务专用章　陈俊杰印　复核　记账

2-4-1/2


中国工商银行（赣）
转账支票存根联
BN 02 06367012
附加信息：
支票号 06367012
出票日期 2009 年 12 月 3 日
收款人：正宇铜铁公司
金 额：¥2 340.00
用 途：支付货款
单位主管　会计

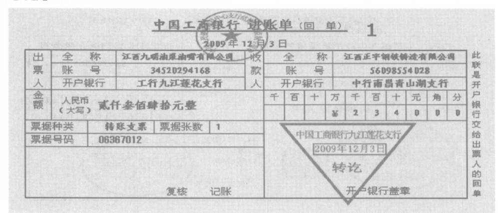
本支票付款期限为十天

中国工商银行 转账支票（赣）实习　BN 02 06367012
出票日期（大写）贰零零玖年 壹拾贰月零叁日　付款行名称：工行九江莲花支行
收款人：江西正宇铜铁铸造有限公司　出票人账号：34520294168

人民币（大写）	亿	千	百	十	万	千	百	十	元	角	分
贰仟叁佰肆拾元整					¥	2	3	4	0	0	0

用途 支付货款
上列款项请从
我账户内支付
出票人签章　江西九瑞油泵油嘴有限公司 财务专用章　陈俊杰印　复核　记账

2-4-2/2



中国工商银行 进账单（回　单）　1

2009 年 12 月 3 日

出票人	全　称	江西九瑞油泵油嘴有限公司	收款人	全　称	江西正宇钢铁铸造有限公司
	账　号	34520294168		账　号	56098554028
	开户银行	工行九江莲花支行		开户银行	中行南昌青山湖支行

金额	人民币（大写）	贰仟叁佰肆拾元整	千	百	十	万	千	百	十	元	角	分
						¥	2	3	4	0	0	0

票据种类	转账支票	票据张数	1
票据号码	06387012		

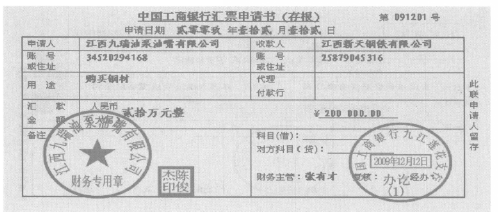
复核　记账

中国工商银行九江莲花支行 2009年12月3日 转讫

开户银行盖章

此联是开户银行交给出票人的回单

2-5-1/2



中国工商银行汇票申请书（存根）　第 091201 号

申请日期　贰零零玖 年壹拾贰 月壹拾贰 日

申请人	江西九瑞油泵油嘴有限公司	收款人	江西新天钢铁有限公司
账号或住址	34520294168	账号或住址	25879045316
用途	购买钢材	代理付款行	
汇款金额	人民币（大写）贰拾万元整		¥ 200 000.00

备注：

科目（借）：

对方科目（贷）：

财务主管：张有才　复核：　经办：

江西九瑞油泵油嘴有限公司 财务专用章　杰陈印俊

中国工商银行九江莲花支行 2009年12月12日 办讫（1）

此联申请人留存

2-5-2/2



中国工商银行

付款期限 壹个月

银行汇票　2　19859201

出票日期（大写）　贰零零玖 年壹拾贰 月壹拾叁 日

代理付款行：　行号：

收款人：江西新天钢铁有限公司　账号：25879045316

出票金额　人民币（大写）贰拾万元整　（压数机压印出票金额）

实际结算金额　人民币（大写）

千	百	十	万	千	百	十	元	角	分

申请人：江西九瑞油泵油嘴有限公司　账号：34520294168

出票行：工行九江莲花支行　行号：2508

备　注：采购材料

凭票付款

出票行签章

中国工商银行九江莲花支行 2508 汇票专用章

密押：

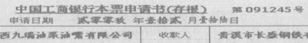
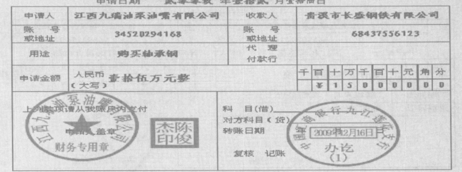
多余金额

百	十	万	千	百	十	元	角	分

复核　记账

此联代理付款行付款后作联行往账借方凭证附件

2-6-1/2

中国工商银行本票申请书(存根)　第091245号

申请日期　贰零零玖 年壹拾贰 月壹拾陆日

申请人	江西九瑞油泵油嘴有限公司	收款人	贵溪市长盛钢铁有限公司
账号或地址	34520294168	账号或地址	68437556123
用途	购买轴承钢	代理付款行	
申请金额	人民币(大写) 壹拾伍万元整	千百十万千百十元角分	¥ 1 5 0 0 0 0 0 0 0

上列款项请从我账户内支付

申请人盖章

江西九瑞油泵油嘴有限公司 财务专用章　杰陈印俊

科目(借)

对方科目(贷)

转账日期

中国工商银行九江莲花支行 2009年12月16日 办讫(1)

复核　记账

2-6-2/2

付款期限 贰个月

中国工商银行 本票　2　0245070

出票日期(大写)　贰零零玖 年壹拾贰 月壹拾陆日

收款人：贵溪市长盛钢铁有限公司	申请人：江西九瑞油泵油嘴有限公司
凭票即付 人民币(大写) 壹拾伍万元整	(压数机压印出票金额)
转账■　现金□	
备注：	

中国工商银行九江莲花支行 2508 本票专用章

出票行签章　出纳　复核　经办

此联出票行结清本票时作借方凭证

2-7



商业承兑汇票　2

出票日期(大写)　贰零零玖 年壹拾贰 月壹拾肆 日　39008791

付款人		收款人	
全称	江西新明机械有限公司	全称	江西九瑞油泵油嘴有限公司
账号	25498504617	账号	34520294168
开户银行	建行九江十里支行	开户银行	工行九江莲花支行

出票金额	人民币(大写) 玖万叁仟陆佰元整	千百十万千百十元角分	¥ 9 3 6 0 0 0 0
汇票到期日(大写)	贰零壹零年零壹月壹拾肆 日	付款人开户行 行号	21458
交易合同号码	JRBY091207	地址	九江市十里大道160号

本汇票已经承兑，到期无条件支付票款。

江西新明机械有限公司 财务专用章

承兑人签章

承兑日期　年　月　日

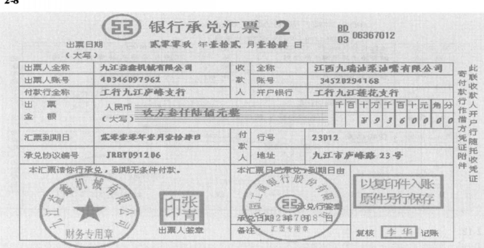
本汇票请予以承兑于到期日付款

以复印件入账 原件另行保存

出票人签章

此联收款人留存

2-8



银行承兑汇票 2

BD 03 06367012

出票日期（大写）　贰零零玖 年壹拾贰 月壹拾肆 日

出票人全称	九江鑫鑫机械有限公司	收款人	全称	江西九瑞油泵油嘴有限公司
出票人账号	40346097962		账号	34520294168
付款行全称	工行九江庐峰支行		开户银行	工行九江莲花支行
出票金额	人民币（大写）玖万叁仟陆佰元整			

千	百	十	万	千	百	十	元	角	分
		¥	9	3	6	0	0	0	0

汇票到期日	贰零壹零年壹月壹拾肆日	付款人	行号	23012
承兑协议编号	JRBY091206		地址	九江市庐峰路23号

本汇票请你行承兑，到期无条件付款。

九江鑫鑫机械有限公司 财务专用章　张青印

出票人签章

本汇票已经承兑，到期日由本行付款。

承兑行签章

承兑日期

备注：汇票专用章

以复印件入账 原件另行保存

复核 李华 记账

此联收款人开户行随托收凭证寄付款行作借方凭证附件

2-9

中国工商银行 INDUSTRIAL AND COMMERCIAL BANK OF CHINA　信汇凭证（收账通知） 4

■普通　□加急　委托日期：2009 年 12 月 9 日

汇款人	全称	九江市晨泰精密电机厂	收款人	全称	江西九瑞油泵油嘴有限公司
	账号	76564090231		账号	34520294168
	汇出地点	江西省 九江 市/县		汇入地点	江西省 九江 市/县
汇出行名称		工行九江新港支行	汇入行名称		工行九江莲花支行

金额　人民币（大写）玖万捌仟伍佰元整

千	百	十	万	千	百	十	元	角	分
		¥	9	8	5	0	0	0	0

中国工商银行九江莲花支行 2009年12月9日 转讫

款项已收入收款人账户

汇入行签章

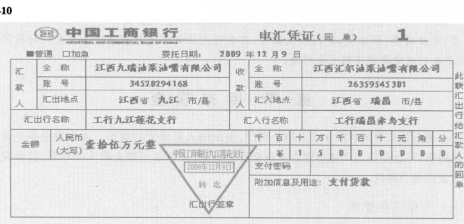
支付密码

附加信息及用途：货款收回

复核：　记账：

此联给收款人的收账通知

2-10



中国工商银行 INDUSTRIAL AND COMMERCIAL BANK OF CHINA　电汇凭证（回 单） 1

■普通　□加急　委托日期：2009 年 12 月 9 日

汇款人	全称	江西九瑞油泵油嘴有限公司	收款人	全称	江西汇尔油泵油嘴有限公司
	账号	34520294168		账号	26359545301
	汇出地点	江西省 九江 市/县		汇入地点	江西省 瑞昌 市/县
汇出行名称		工行九江莲花支行	汇入行名称		工行瑞昌赤乌支行

金额　人民币（大写）壹拾伍万元整

千	百	十	万	千	百	十	元	角	分
	¥	1	5	0	0	0	0	0	0

中国工商银行九江莲花支行 2009年12月9日 转讫

汇出行签章

支付密码

附加信息及用途：支付货款

此联汇出行给汇款人的回单

2-11

中国工商银行托收凭证（受理回单） 1

委托日期：2009 年 12 月 7 日

业务类型		委托收款(□邮划 □电划)	托收承付(□邮划 ■电划)		
付款人	全称	鹰潭市宇星机械有限公司	收款人	全称	江西九瑞油泵油嘴有限公司
	账号	25809324669		账号	34520294168
	开户行	建行胜利路支行		开户行	工行九江莲花支行
	地址	江西省鹰潭市/县		地址	江西省九江市/县

金额	人民币(大写)	千	百	十	万	千	百	十	元	角	分
	贰拾捌万零捌佰元整		¥	2	8	0	8	0	0	0	0

款项内容	货款	托收凭据名称	铁路货运单	附寄单证张数	1 张
商品发运情况	货物已发	合同名称号码	JRBY0912001		
备注： 复核 记账		款项收妥日期 年 月 日		收款人开户银行签章 2009 年 12 月 7 日	

此联作收款人开户银行给收款人的受理回单

2-12



兴业证券公司

九江营业部客户存款凭证

[存款]

流水号：012869 2009 年 12 月 5 日

户名：江西九瑞油泵油嘴有限公司	资金账号：23006689515	委托人签名
存入金额：¥300 000.00	余额：1 200 000.00	肖英
九江账号：34520 2094168		

操作员：毛佳 复核员：曾婷

兴业证券公司九江营业部 财务专用章

【任务提示】

货币资金是企业流动性最强的资产，是企业资金运动的起点和终点。上述是涉及货币资金的一系列的原始凭证，如现金存款凭证、库存现金盘点表、现金支票、转账支票、银行汇票、银行本票、商业汇票、信汇凭证、托收凭证等，在会计上应如何进行货币资金日常收付核算及管理，就是我们这章要解决的主要问题。

第一节 库存现金

库存现金是指通常存放于企业财会部门，由出纳人员经管的货币。库存现金是企业流动性最强的资产，企业应当严格遵守有关现金管理制度，正确进行现金收支的核算，监督现金使用的合法性与合理性。

一、库存现金管理

（一）库存现金开支范围

（1）职工工资、津贴；（2）支付给个人的劳动报酬；（3）根据国家规定颁发给个人的科学技

术、文化艺术、体育等各种奖金；(4)各种劳保、福利费用以及国家规定的对个人的其他支出；(5)向个人收购农副产品和其他物资的价款；(6)出差人员必须随身携带的差旅费；(7)结算起点(1 000元人民币)以下的零星支出；(8)中国人民银行确定的需要支付现金的其他支出。

(二) 库存现金的限额

库存现金限额是指为保证各单位日常零星支付按规定允许留存的现金的最高数额。库存现金的限额，由开户行根据开户单位的实际需要和距离银行远近等情况核定。其限额一般按照单位3—5天日常零星开支所需现金确定。远离银行机构或交通不便的单位可依据实际情况适当放宽，但最高不得超过15天。

(三) 库存现金的管理内容

各单位实行收支两条线，一般情况下，不准"坐支"现金。所谓"坐支"现金是指企事业单位和机关、团体、部队从本单位的现金收入中直接用于现金支出。

企业送存现金和提取现金，必须注明送存现金的来源和支取的用途，且不得私设"小金库"。

按照《现金管理暂行条例》及其实施细则规定，现金管理：(1)不准用不符合财务制度的凭证抵顶库存现金；(2)不准单位之间互相借用现金；(3)不准谎报用途套取现金；(4)不准利用银行账户代其他单位和个人存入或支取现金；(5)不准将单位收入的现金以个人名义存入个人账户；(6)不准保留账外公款。

(四) 库存现金的内部控制制度

企业应建立现金的岗位责任制，明确相关部门和岗位的职责权限，确保办理现金业务的不相容岗位相互分离、制约和监督。出纳人员不得兼任稽核、会计档案保管和收入、支出、费用、债权债务账目的登记工作。

企业办理现金业务，配备合格的人员，并根据具体情况进行岗位轮换。

企业应建立现金业务的授权批准制度，明确审批人员对现金业务的授权批准方式、权限、程序、责任和相关控制措施，规定经办人员办理现金业务的职责范围和工作要求。

企业应加强银行预留印鉴的管理。财务专用章由专人保管，个人名章由本人或其授权人保管。严禁一人保管支付款项所需的全部印章。

企业应加强与现金有关的票据管理，防止空白票据的遗失和被盗。

二、库存现金的核算

(一) 库存现金序时核算

为了全面、连续、序时、逐笔地反映和监督现金的收入和支出、结存情况，防止现金收支差错及舞弊行为的发生，企业应设置"现金日记账"进行序时核算。有库存外币现金的企业，各种外币分别设置"现金日记账"。"现金日记账"由会计部门的出纳人员根据审核无误的现金收、付款凭证和从银行提取现金时填制的银行存款付款凭证，按照现金收支业务发生的时间先后顺序，逐日逐笔进行登记，并逐日结出余额，以便与实存现金相核对，做到日清日结，账实相符。

(二) 库存现金的总分类核算

为了总括地反映和监督企业库存现金的收支结存情况，需要设置"库存现金"科目。现金总账以根据现金收、付款凭证和从银行提取现金时填制的银行存款付款凭证逐笔登记，但是在现金收付款业务较多的情况下，一般是把现金收付款凭证按照对方科目进行归类，定期(10天

或半月)填制汇总收付款凭证,据以登记现金总账。

1. 库存现金日记账

华远公司2009年12月1日库存现金日记账如表2-1。

表2-1 库存现金日记账

2009年		凭证		摘要	对方科目	收入	付出	结存
月	日	种类	号数					
12	1			月初余额				2 000
	1	银付	01	提现备用	银行存款	1 000		
	1	现付	01	陈红预借差旅费	其他应收款		1 200	
	1	现付	02	支付广告费	销售费用		1 000	
	1	现收	01	销售产品	主营业务收入	900		
12	1			本日合计		1 900	2 200	1 700

2. 库存现金核算的会计处理

【例2-1】 2009年12月1日华远公司签发现金支票1 000元,提取现金备用。

借:库存现金　　1 000

　　贷:银行存款　　1 000

【例2-2】 2009年12月1日华远公司采购员陈红预借差旅费1 200元,以现金支付。

借:其他应收款——陈红　　1 200

　　贷:库存现金　　1 200

【例2-3】 2009年12月1日,华远公司以现金1 000元支付本月广告费。

借:销售费用　　1 000

　　贷:库存现金　　1 000

【例2-4】 2009年12月1日,华远公司销售产品,以现金方式收取销售款900元(假设不考虑增值税)。

借:库存现金　　900

　　贷:主营业务收入　　900

三、备用金的核算

(一) 备用金的概念

备用金是指企业预付给职工和内部有关单位用作差旅费、零星采购和零星开支,事后需要报销的款项。

(二) 备用金的核算

备用金的总分类核算,应设置"其他应收款"科目,它是资产类科目,在备用金数额较大或业务较多的企业中,可以将备用金业务从"其他应收款"科目中划分出来,单独设置"备用金"科目进行核算。

备用金的明细分类核算,一般是按领取备用金的单位或个人设置三栏式明细账,根据预借和报销凭证进行登记。

1. 非定额备用金制度

非定额备用金制度是指企业内部单位或个人不按固定定额持有的备用金,随借随用、用后报销,适用于不经常使用备用金的单位和个人。

【例2-5】 2009年12月6日,华远公司采购员陈红赴南昌出差归来,报销差旅费,原已预借1 200元,现实际报销900元,交回多余现金300元。

借:库存现金　300
　管理费用　900
　　贷:其他应收款——陈红　1 200

2. 定额备用金制度核算

定额备用金是指用款单位按定额持有的备用金,适用于经常使用备用金的单位和个人。各部门凭单据按实际开支报销,同时补足定额备用金。

【例2-6】 华远公司属下购销部经核定定额备用金为3 000元。

借:其他应收款——备用金(购销部)　3 000
　贷:库存现金　3 000

【例2-7】 购销部门向财会部门报销,实际开支2 000元,审核无误。

借:管理费用　2 000
　贷:库存现金　2 000

四、库存现金的清查

(一) 库存现金清查的会计处理

对于现金清查中发现的现金溢缺情况,通过"待处理财产损溢——待处理流动资产损溢"科目进行核算。现金短缺时,借记"待处理财产损溢——待处理流动资产损溢"科目,贷记"库存现金"科目;现金溢余时,借记"库存现金"科目,贷记"待处理财产损溢——待处理流动资产损溢"科目。

待查明原因后按如下要求进行处理:

(1) 属于应由责任人赔偿的现金短缺部分,借记"其他应收款——××"或"库存现金"等科目;属于应由保险公司赔偿的部分,借记"其他应收款——应收保险赔款"科目;属于无法查明其他原因,经批准后,借记"管理费用——现金短缺"科目,贷记"待处理财产损溢——待处理流动资产损溢"科目。

(2) 属于应支付给有关人员或单位的现金溢余,应借记"待处理财产损溢——待处理流动资产损溢"科目,贷记"其他应付款——应付现金溢余"科目;属于无法查明原因的现金溢余,经批准后,借记"待处理财产损溢——待处理流动资产损溢"科目,贷记"营业外收入——现金溢余"科目。

(二) 库存现金的清查会计处理流程图

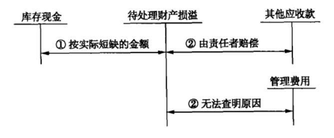


图2-1　现金短缺会计处理流程

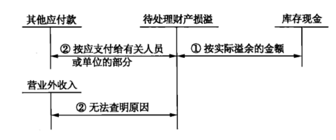


图 2-2 现金溢余会计处理流程

【例 2-8】 12 月 20 日华远公司进行现金盘点,发现现金长款 400 元,原因待查。

借:库存现金 400

　贷:待处理财产损溢——待处理流动资产损溢 400

【例 2-9】 12 月 20 日华远公司在现金清查中发现现金短款 100 元,原因待查。

借:待处理财产损溢——待处理流动资产损溢 100

　贷:库存现金 100

【例 2-10】 12 月 30 日经查,长款原因不明,经批准作营业外收入;短款系出纳员责任,决定由出纳员赔偿。

借:待处理财产损溢——待处理流动资产损溢 400

　贷:营业外收入 400

借:其他应收款——应收现金短缺款(××个人) 100

　贷:待处理财产损溢——待处理流动资产损溢 100

第二节 银行存款核算

银行存款是企业存入开户银行或其他金融机构的各项存款。根据中国人民银行有关现金管理制度和银行结算制度的规定,企业收入的一切款项,除国家另有规定外,都必须于当日送存开户银行;一切支出,除规定可以使用现金结算外,应通过银行办理结算。

一、银行存款的管理

银行存款管理制度主要包括银行结算账户开户办法和银行结算的规定。

(一) 银行结算账户的开户办法管理

《银行账户管理办法》将企事业单位的存款账户分为四类。

1. 基本存款账户

一般企事业单位只能选择一家银行的一个营业机构开立一个基本存款账户,主要用于办理日常的转账结算和现金收付。企事业单位的工资、奖金等现金的支取,只能通过该账户办理。为了加强对基本存款账户的管理,企事业单位开立基本存款账户,要实行开户许可证制度,必须凭中国人民银行当地分支机构核发的许可证办理,企事业单位不得为还贷、还债和套取现金而多头开立基本存款账户。

2. 一般存款账户

企事业单位可以在其他银行的一个营业机构开立一般存款账户,该账户可以办理转账结

算、银行借款转存和存入现金，但不能支取现金。

3. 临时存款账户

临时存款账户是存款人因临时经营活动需要开立的账户，如企业异地产品展销、临时性采购等。

4. 专用存款账户

专用存款账户是企事业单位因特定用途需要开立的账户，如基本建设项目专项资金等，企事业单位的销货款不能转入专用账户。

（二）银行结算账户的结算办法管理

1. 企业在银行开立的存款户，只能办理本企业经营范围内的资金收付，不得出租和转让给其他单位或个人使用。银行存款户必须有足够的资金保证支付，不准签发空头和远期付款凭证。

2. 单位和个人办理支付结算，不准签发没有资金保障的票据或远期支票，套取银行信用；不准签发、取得和转让没有真实交易和债权债务的票据，套取银行和他人资金；不准无理拒绝付款，任意占用他人资金；不准违反规定开立和使用账户。

3.《支付结算办法》规定了单位、个人和银行办理支付结算必须遵守的原则：恪守信用，履约付款，谁的钱进谁的账，由谁支配，银行不垫款。

4. 银行存款与库存现金一样，也是由出纳员办理，并负责银行存款日记账的登记，会计人员负责银行存款总账的登记；票据及各种结算凭证应由专人负责保管和审批；审批和负责签发付款凭证的工作应分别由两个或两个以上的人员办理。

5. 企业银行存款账簿记录必须定期与银行对账单的记录核对相符，月末如有差额，必须逐笔查明原因，并编制"银行存款余额调节表"予以调节相符。

二、银行存款的核算

（一）银行存款的序时核算

银行存款日记账应由出纳员登记，账簿的格式与登记方法均与库存现金日记账基本相同。

（二）银行存款的总分类核算

企业设置"银行存款"总账账户对银行存款进行总分类核算。银行存款的总分类账簿由不从事出纳工作的会计人员登记。登记的方法、依据和账簿的格式均与库存现金总账基本相同。

1. 银行存款日记账

华远公司2009年12月1日银行存款日记账如表2-2。

表2-2　银行存款日记账

2009年		凭　证		摘　要	对方科目	收入	付出	结存
月	日	种类	号数					
12	1			月初余额				200 000
	1	银付	01	提现备用	库存现金		1 000	
	1	银付	02	支付金燕公司货款	应付账款		8 000	
	1	银收	01	收回天马公司款项	应收账款	35 100		
	1	现付	01	将现金存入银行	库存现金	1 000		
12	1			本日合计		36 100	9 000	227 100

2. 银行存款核算的会计处理

【例 2-11】 2009 年 12 月 1 日华远公司签发现金支票 1 000 元,提取现金备用。

借:库存现金 1 000

　　贷:银行存款 1 000

【例 2-12】 2009 年 12 月 1 日华远公司签发转账支票 8 000 元,偿还金燕公司。

借:应付账款——金燕公司 8 000

　　贷:银行存款 8 000

【例 2-13】 2009 年 12 月 1 日华远公司转账收到天马公司欠款 35 100 元。

借:银行存款 35 100

　　贷:应收账款——天马公司 35 100

【例 2-14】 2009 年 12 月 1 日华远公司将收取的现金 1 000 元存入银行。

借:银行存款 1 000

　　贷:库存现金 1 000

(三) 企业银行存款日记账与银行的对账

企业银行存款日记账应定期与银行对账单核对,至少每月核对一次。

在核对过程中,对记账错误造成的双方记录不符的,应查明原因进行更正;对未达账项造成的双方记录不符,应逐笔核对,将双方调整相符。银行存款余额调节表只是为了核对账目,并不能作为调整银行存款账面余额的原始凭证。

【例 2-15】 华远公司 2009 年 12 月 31 日银行存款日记账账面余额为83 820元,银行对账单余额为171 820元。经逐笔核对有以下未达账项:(1)29 日企业开出现金支票18 300元支付劳务费,持票人尚未到银行办理手续;(2)29 日,银行代企业收取货款 52 000 元,企业尚未收到收款通知;(3)30 日,银行代企业支付电话费 3 600 元,企业尚未收到付款通知;(4)30 日,企业送存银行的转账支票 35 000 元,银行尚未入账;(5)30 日,企业开出汇票 56 300 元并入账,但会计人员未送银行办理电汇手续。要求编制"银行存款余额调节表"。

表 2-3 银行存款余额调节表

2009 年 12 月 31 日　　　　单位:元

项　目	金　额	项　目	金　额
企业银行存款日记账余额	83 820	银行对账单余额	171 820
加:银行已收、企业未收款	52 000	加:企业已收、银行未收款	35 000
减:银行已付、企业未付款	3 600	减:企业已付、银行未付款	18 300
			56 300
调节后的存款余额	132 220	调节后的存款余额	132 220

三、银行转账结算

企业与其他单位之间的货币资金收付业务,大部分是通过银行办理转账结算。转账结算是指单位、个人在社会经济活动中使用支票、银行本票、银行汇票、商业汇票、汇兑、托收结算及信用证等结算方式,进行货币资金收付及资金清算。

（一）支票

1. 支票结算的概念

支票是单位或个人签发的，委托办理支票存款业务的银行在见票时无条件支付确定的金额给收款人或者持票人的票据。

支票结算方式是同城结算中应用比较广泛的一种结算方式。单位和个人在同一票据交换区域的各种款项结算，均可以使用支票。支票上印有“现金”字样的为现金支票。支票上印有“转账”字样的为转账支票，转账支票只能用于转账。未印有“现金”或“转账”字样的为普通支票，普通支票可用于支取现金，也可用于转账。在普通支票左上角划两条平行线的，只能用于转账，不得支取现金。

支票结算方式主要规定如下：(1)支票一律记名，可以背书转让。背书转让是指在票据上所作的以转让票据权利为目的的书面行为；(2)支票的提示付款期限为自出票日起 10 日内，中国人民银行另有规定的除外；(3)存款人领购支票，必须填写“票据和结算凭证领用单”并加盖预留银行印鉴。存款账户结清时，必须将剩余的空白支票全部交回银行注销。支票不能跨年使用；(4)企业财会部门在签发支票之前，出纳人员应该认真查明银行存款的账面结余数额，防止签发空头支票。签发空头支票，银行除退票外，还应按票面金额处以 5% 但不低于 1 000元的罚款。持票人有权要求出票人赔偿支票金额 2% 的赔偿金；(5)签发支票时，应使用蓝黑墨水或碳素墨水，将支票上的各要素填写齐全，并在支票上加盖其预留银行印鉴。

2. 支票结算业务流程

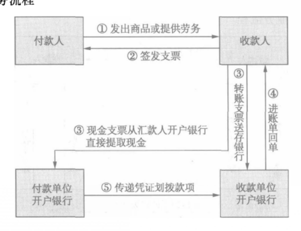


图 2-3　支票结算业务流程

3. 支票结算会计处理

(1)企业签发现金支票，根据支票存根联，借记“库存现金”，贷记“银行存款”；(2)企业采购材料等签发转账支票时，根据支票存根联及其他凭证，借记“原材料”、“应交税费——应交增值税(进项税额)”，贷记“银行存款”；(3)企业对外销售商品或提供劳务收到转账支票时，应填制“进账单”，并将支票连同进账单一并送存银行，根据进账单(收账通知联)及有关原始凭证，借记“银行存款”，贷记“主营业务收入”、“应交税费——应交增值税(销项税额)”。

【例 2-16】　2009 年 12 月 5 日华远公司向本市华强公司销售产品50 000元，增值税8 500元，收到对方交来转账支票交存银行。

(1) 华远公司根据银行盖章退回的进账单(收账通知联)，编制会计分录：

借:银行存款 58 500
　　贷:主营业务收入 50 000
　　　　应交税费——应交增值税(销项税额) 8 500

(2) 华强公司签发支票时,根据支票存根联,编制会计分录:

借:原材料 50 000
　　应交税费——应交增值税(进项税额) 8 500
　　贷:银行存款 58 500

(二) 银行本票

1. 银行本票结算的概念

银行本票是银行签发的,承诺自己在见票时无条件支付确定的金额给收款人或者持票人的票据。银行本票分定额本票和不定额本票。定额本票面值分别为1 000元、5 000元、10 000元和50 000元。在票面划去转账字样的,为现金本票。

银行本票的提示付款期限为自出票日起最长不超过2个月。企业办理银行本票结算时,应向银行提交"银行本票申请书",填明收款人名称、申请人名称、支付金额、申请日期等事项并签章。申请人或收款人为单位的,银行不予签发现金银行本票。出票银行受理银行本票申请书后,收妥款项签发银行本票。不定额银行本票用压数机压印出票金额,出票银行在银行本票上签章后交给申请人。申请人取得银行本票向收款单位办理结算。收款单位可在票据交换区域内背书转让银行本票。

2. 银行本票结算业务流程

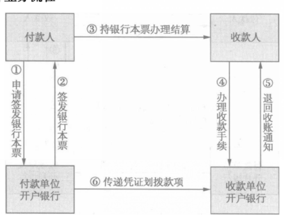


图2-4 银行本票结算业务流程

(三) 银行汇票

1. 银行汇票结算概念

银行汇票是汇款人将款项交存当地出票银行,由出票银行签发的,由其在见票时,按照实际结算金额无条件支付相应款项给收款人或持票人的票据。银行汇票可以用于转账,填明"现金"字样的银行汇票可以用于支取现金。

主要规定如下:(1)银行汇票的提示付款期限为出票日起1个月内;(2)企业办理银行汇票应填写"银行汇票申请书",填明收款人名称、支付金额、申请日期等事项并签印鉴。银行受理银行汇票申请书,收妥款项后签发银行汇票;(3)申请人持银行汇票向填明的收款单位办理

结算。银行汇票的收款人可以将银行汇票背书转让给他人;(4)收款企业在收到银行汇票时,应在出票金额以内办理结算;(5)银行汇票的实际结算金额低于出票金额的,其多余金额由出票银行退交申请人。

2. 银行汇票结算业务流程

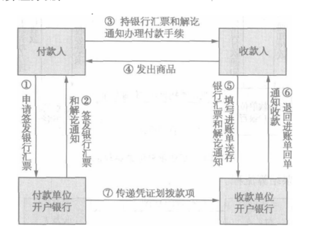


图 2-5　银行汇票结算业务流程

(四) 商业汇票

1. 商业汇票结算的概念

商业汇票是出票人签发的,委托付款人在指定日期内无条件支付确定的金额给收款人或者持票人的票据。在银行开立存款账户的法人以及其他组织之间须具有真实的交易关系或债权债务关系,才能使用商业汇票。

商业汇票的付款期限由交易双方商定,但最长不得超过 6 个月。商业汇票的提示付款期限自汇票到期日起 10 日内。存款人领购商业汇票,必须填写"票据和结算凭证领用单"并加盖预留银行印鉴。商业汇票由付款人签发并承兑,也可以由收款人签发交由付款人承兑。商业汇票可以背书转让;申请贴现。

2. 商业汇票的分类

(1) 商业承兑汇票。商业承兑汇票按交易双方约定,由销货企业或购货企业签发,但由购货企业承兑。承兑不得附有条件。汇票到期时,销货企业应在提示付款期限内办理委托收款。如果购货企业的存款不足以支付票款,由购销双方自行处理。

(2) 银行承兑汇票。银行承兑汇票由银行承兑,由在承兑银行开立存款账户的存款人签发。承兑银行按票面金额向出票人收取万分之五的手续费。

销货企业应在汇票到期时将汇票连同进账单送交开户银行以便转账收款。承兑银行凭汇票将承兑款项无条件转给销货企业,如果购货企业于汇票到期日未能足额交存票款时,承兑银行除凭票向持票人无条件付款外,对出票人尚未支付的汇票金额按照每天万分之五计收罚息。

3. 商业汇票结算业务流程

(1) 商业承兑汇票结算流程。

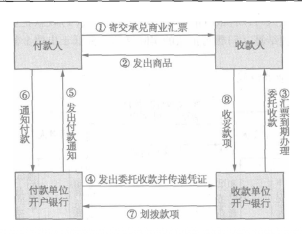


图 2-6 商业承兑汇票结算流程

（2）银行承兑汇票结算流程。

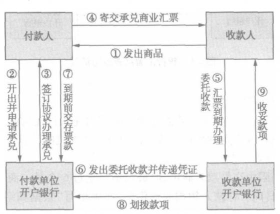


图 2-7 银行承兑汇票结算流程

4. 商业汇票结算会计处理

（1）企业将承兑后的商业汇票交给销货单位后，根据有关原始凭证，借记“原材料”、“应交税费——应交增值税（进项税额）”等，贷记“应付票据”；（2）商业汇票到期支付票款时，借记“应付票据”，贷记“银行存款”；（3）采用银行承兑汇票结算，企业按规定向银行支付承兑手续费后，根据有关原始凭证，借记“财务费用”，贷记“银行存款”；（4）企业收到付款人交付的商业汇票并发运商品后，根据有关原始凭证，借记“应收票据”，贷记“主营业务收入”、“应交税费——应交增值税（销项税额）”等。汇票到期收回票款，借记“银行存款”，贷记“应收票据”。

【例 2-17】 2009 年 12 月 12 日华远公司购入材料已入库，价款 80 000 元，增值税进项税额 13 600 元，开出并承兑面值 93 600 元的商业汇票。

（1）华远公司承兑商业汇票后，根据有关原始凭证作如下会计分录：

借：原材料	80 000	
应交税费——应交增值税（进项税额）	13 600	
贷：应付票据		93 600

（2）华远公司到期支付票款：

借：应付票据 93 600

　　贷：银行存款 93 600

【例2-18】 2009年12月13日华远公司销售产品，售价60 000元，增值税销项税额10 200元。收到商业汇票一张。

（1）借：应收票据 70 200

　　　　贷：主营业务收入 60 000

　　　　　　应交税费——应交增值税（销项税额） 10 200

（2）借：银行存款 70 200

　　　　贷：应收票据 70 200

（五）汇兑

1．汇兑结算的概念

汇兑是汇款人委托银行将其款项支付给收款人的结算方式。单位和个人的各种款项的结算，均可使用汇兑结算方式。

汇兑分为信汇、电汇两种。信汇是指汇款人委托银行通过邮寄方式将款项划转给收款人。电汇是指汇款人委托银行通过电报将款项划给收款人。汇兑结算方式适用于异地之间的各种款项结算。企业采用这一结算方式，付款单位汇出款项时，应填写银行印发的汇款凭证，列明收款单位名称、汇款金额等项目，委托银行将款项汇往收汇银行。收汇银行将汇款收进单位存款户后，向收款单位发出收款通知。

2．汇兑结算业务流程

（1）信汇结算业务流程。

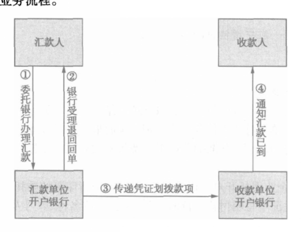


图2-8 汇兑结算业务流程

(2) 电汇结算业务流程。

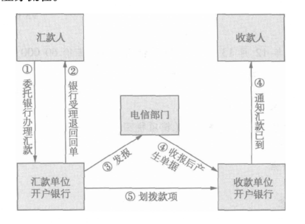


图 2-9 电汇结算业务流程

3. 汇兑会计处理流程

【例 2-19】 2009 年 12 月 19 日华远公司汇兑结算付前欠隆靖公司 10 000 元。华远公司办理汇兑结算后，根据汇兑凭证回单联，作如下会计分录：

借：应付账款　　10 000

　　贷：银行存款　　10 000

【例 2-20】 2009 年 12 月 21 日华远公司销售产品 35 100 元，采用汇兑结算。

借：银行存款　　35 100

　　贷：主营业务收入　　30 000

　　　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　5 100

（六）托收结算

1. 委托收款

(1) 委托收款结算概念。

委托收款是收款人委托银行向付款人收取款项的结算方式。无论单位还是个人都可凭已承兑商业汇票、债券、存单等付款人债务证明办理款项收取同城或异地款项。委托收款适用于收取电费、电话费等付款人众多、分散的公用事业费等有关款项。委托收款结算款项划回方式分为邮寄和电报两种。

主要规定如下：①企业委托开户银行收款时，应填写银行印制的委托收款凭证和有关的债务证明。在委托收款凭证中写明付款单位的名称、收款单位名称、账号及开户银行、委托收款金额的大小写、款项内容、委托收款凭据名称及附寄单证张数等；②收款企业的开户银行将委托收款凭证寄交付款单位开户银行，由付款单位开户银行审核，并通知付款单位；③付款单位收到银行交给的委托收款凭证及债务证明，应签收并在 3 天之内审查债务证明，在收到委托收款的通知次日起 3 日内，主动通知银行是否付款。如果不通知银行，银行视同企业同意付款。

（2）委托收款结算业务流程。

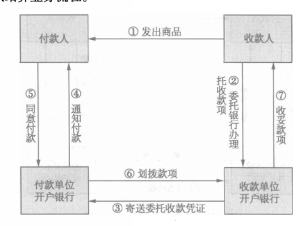


图 2-10　委托收款结算业务流程

（3）委托收款会计处理。

①根据委托收款凭证回单及其他凭证，借记“应收账款”，贷记“主营业务收入”、“应交税费——应交增值税（销项税额）”等；②根据银行转来的收账通知，借记“银行存款”，贷记“应收账款”等；③根据银行转来的付款通知，借记“原材料”、“应交税费——应交增值税（进项税额）”等，贷记“银行存款”。

【例 2-21】 2009 年 12 月 23 日华远公司采用委托收款结算方式收回 20 000 元。

借：银行存款　　　　20 000

　贷：应收账款　　　　20 000

2. 托收承付

（1）托收承付结算概念。

托收承付是根据购销合同由收款人发货后委托银行向异地付款人收取款项，由付款人向银行承付款的结算方式。办理托收承付结算的款项必须是真实的商品交易，以及由此产生的劳务供应的款项。代销、寄销、赊销商品的款项，不得办理托收承付结算。托收承付款项划回方式分为邮寄和电报两种。主要规定如下：①收款单位办理托收承付，必须具有商品发出的证件或其他证明。托收承付结算每笔的金额起点为10 000元；新华书店系统每笔金额起点为1 000元；②购销双方必须签有符合《中华人民共和国合同法》的购销合同，并在合同上写明使用托收承付结算方式；③销货企业按照购销合同发货后，填写托收承付凭证，盖章后连同发运证件或其他符合托收承付结算的有关证明和交易单证送交开户银行办理托收手续；④销货企业开户银行将托收结算凭证回联退给企业，并将其他结算凭证寄往购货单位开户银行。

（2）托收承付结算业务流程。

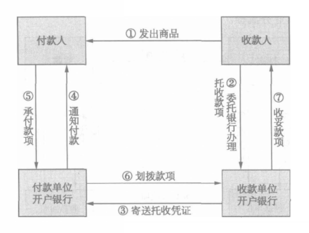


图 2-11　托收承付结算业务流程

(3) 托收承付会计处理。

① 根据托收凭证回单及其他凭证,借记"应收账款",贷记"主营业务收入"、"应交税费——应交增值税(销项税额)"等。②根据银行转来的收账通知,借记"银行存款",贷记"应收账款"等。③根据银行转来的付款通知及有关凭证,借记"原材料"、"应交税费——应交增值税(进项税额)"等,贷记"银行存款"。

【例 2-22】 华远公司销售商品,售价 300 000 元,增值税销项税额 51 000 元,已向银行办妥款项托收手续。

借:应收账款　　351 000
　贷:主营业务收入　　300 000
　　应交税费——应交增值税(销项税额)　　51 000

(七) 信用卡

信用卡是指商业银行向个人和单位发行的,凭以向特约单位购物、消费和向银行存取现金,且具有消费信用的特制载体卡片。

信用卡按使用对象分为单位卡和个人卡;按信誉等级分为金卡和普通卡。凡在中国境内金融机构开立基本存款账户的单位可申领单位卡。单位卡可申领若干张,持卡人资格由申领单位法定代表人或其委托的代理人书面指定和注销,持卡人不得出租或转借信用卡。单位卡账户的资金一律从其基本存款账户转账存入,在使用过程中,需要向其账户续存资金的,也一律从其基本存款账户转账存入,不得交存现金,不得将销货收入的款项存入其账户。单位卡一律不得用于 10 万元以上的商品交易、劳务供应款项的结算,不得支取现金。

信用卡在规定的限额和期限内允许善意透支。透支期限最长为 60 天。透支利息,自签单日或银行记账日起 15 日内按日息万分之五计算,超过 15 日按日息万分之十计算,超过 30 日或透支金额超过规定限额的,按日息万分之十五计算。

(八) 信用证

信用证结算方式是国际结算的一种主要方式。经中国人民银行批准经营结算业务的商业银行总行以及经商业银行总行批准开办信用证结算业务的分支机构,也可以办理国内企业之间商品交易的信用证结算业务。

采用信用证结算方式的,收款单位收到信用证后,即备货装运,签发有关发票账单,连同运

输单据和信用证，送交银行，根据退还的信用证等有关凭证编制收款凭证；付款单位在接到开证行的通知时，根据付款的有关单据编制付款凭证。

第三节　其他货币资金核算

一、其他货币资金的内容

其他货币资金是指企业除库存现金、银行存款以外的其他各种货币资金，包括外埠存款、银行本票存款、银行汇票存款、信用卡存款、信用证保证金存款和存出投资款等。

二、其他货币资金的核算

企业应设置“其他货币资金”账户，用来核算与监督其他货币资金的增减变动与结算情况。在该账户下应设置“外埠存款”、“银行汇票存款”、“银行本票存款”、“信用证保证金”、“信用卡存款”、“存出投资款”等明细账户。其他货币资金的核算在实际工作中分为三步，第一步办理时，第二步使用时，第三步余款退回时。其核算流程如图 2-12 所示。

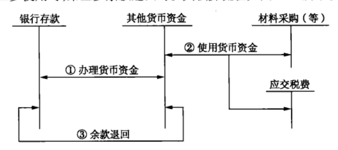


图 2-12　其他货币资金核算流程

（一）外埠存款

外埠存款是指企业到外地进行临时或零星采购时，汇往采购地银行开立采购专户的款项。

【例 2-23】　华远公司 2009 年 12 月 1 日委托开户银行汇往采购地银行 60 000 元开立采购专户。12 月 12 日采购员归来，交回供应单位发票账单等报销凭证共计 58 500 元，多余款项已转回所在地银行。

（1）汇出款项时：

借：其他货币资金——外埠存款　　60 000
　　贷：银行存款　　60 000

（2）采购人员交来发票账单时：

借：在途物资　　50 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　8 500
　　贷：其他货币资金——外埠存款　　58 500

（3）采购任务完成，收回剩余款项，结清专户时：

借：银行存款　　1 500
　　贷：其他货币资金——外埠存款　　1 500

（二）银行本票存款

【例 2-24】　华远公司 2009 年 12 月 13 日办理银行本票 10 000 元。12 月 15 日用本票支

付购买材料款6 000元,增值税1 020元,并于当日退回余款2 980元。

(1) 企业向银行提交"银行本票申请书",银行盖章退回申请书存根联。

借:其他货币资金——银行本票存款 10 000

贷:银行存款 10 000

(2) 企业使用银行本票支付款项后,应根据发票账单等有关凭证,编制会计分录:

借:在途物资 6 000

应交税费——应交增值税(进项税额) 1 020

贷:其他货币资金——外埠存款 7 020

(3) 银行退回余款时,应填制进账单一式两联,连同本票一并交银行,并编制会计分录:

借:银行存款 2 980

贷:其他货币资金——银行本票存款 2 980

(三) 银行汇票存款

【例2-25】 华远公司2009年12月6日委托开户银行开出银行汇票30 000元,12月10日采购员交来发票账单货款20 000元,增值税3 400元,并于当日退回余款。

(1) 企业填送"银行汇票申请书",银行盖章退回申请书存根联。

借:其他货币资金——银行汇票存款 30 000

贷:银行存款 30 000

(2) 采购员交来发票账单。

借:在途物资 20 000

应交税费——应交增值税(进项税额) 3 400

贷:其他货币资金——银行汇票存款 23 400

(3) 余款自动退回银行时:

借:银行存款 6 600

贷:其他货币资金——银行汇票存款 6 600

(四) 信用卡存款

信用卡的利息收入和因透支而支付的利息均作为财务费用。

【例2-26】 华远公司2009年12月20日向发卡银行申请办理信用卡,支付信用卡备用金5 000元。12月24日华远公司凭卡支付业务招待费计2 000元。12月25日支付信用卡备用金10 000元。

(1) 企业提出申请办理信用卡:

借:其他货币资金——信用卡存款 5 000

贷:银行存款 5 000

(2) 持卡办理结算时:

借:管理费用 2 000

贷:其他货币资金——信用卡存款 2 000

(3) 企业向其账户续存资金:

借:其他货币资金——信用卡存款 10 000

贷:银行存款 10 000

(五) 存出投资款

存出投资款是指企业已存入证券公司但尚未进行交易性投资的现金。

【例2-27】 2009年6月16日华远公司股份有限公司向证券公司划出资金170 000元，6月28日从资金中支付款项购入某公司发行的普通股30 000股，每股成交价4.82元，不考虑相关税费。

(1) 企业向证券公司划出资金时：

借：其他货币资金——存出投资款　　170 000

　贷：银行存款　　170 000

(2) 购买股票：

借：交易性金融资产——成本　　144 600

　贷：其他货币资金——存出投资款　　144 600

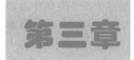
【本章小结】

货币资金是指企业经营过程中处于货币形态的资产，包括库存现金、银行存款、其他货币资金。

库存现金是指通常存放于企业财会部门、由出纳人员经管的货币。库存现金是企业流动性最强的资产，企业应当严格遵守有关现金管理制度，正确进行现金收支的核算，监督现金使用的合法性与合理性。

银行存款是指企业存放在开户或其他金融机构账户的货币资金。

其他货币资金是指企业除库存现金、银行存款以外的其他各种货币资金，包括外埠存款、银行本票存款、银行汇票存款、信用卡存款、信用证保证金存款和存出投资款等。企业应根据实际情况选择适当的方法。



第三章

应收款项核算

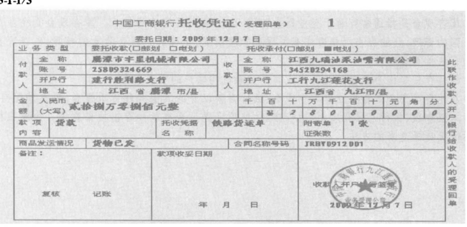
【学习目标】

通过本章学习，了解预付账款、其他应收款的核算内容；了解应收款项减值的测试与确认；掌握应收账款、应收票据的核算；掌握运用应收账款余额百分比法核算坏账损失；深刻理解应收款项在报表中的列示。

【能力目标】

能够正确处理涉及商业折扣和现金折扣的业务；能够正确核算应收票据；能够运用应收账款余额百分比法核算坏账损失。

3-1-1/3



中国工商银行托收凭证（受理回单）　　1

委托日期：2009 年 12 月 7 日

业务类型	委托收款(□邮划 □电划)		托收承付(□邮划 ■电划)	
付款人 全称	鹰潭市宇星机械有限公司	收款人	全称	江西九瑞油泵油嘴有限公司
账号	25809324669		账号	34520294168
开户行	建行胜利路支行		开户行	工行九江莲花支行
地址	江西省鹰潭市/县		地址	江西省九江市/县

金额 人民币（大写）	千	百	十	万	千	百	十	元	角	分
贰拾捌万零捌佰元整		¥	2	8	0	8	0	0	0	0

款项内容	货款	托收凭据名称	铁路货运单	附寄单证张数	1 张
商品发运情况	货物已发	合同名称号码	JRBY0912001		

备注：	款项收妥日期	收款人开户银行签章
复核　　记账	年　月　日	2009 年 12 月 7 日

此联作收款人开户银行给收款人的受理回单

3-1-2/3



3604083140　　江西增值税专用发票　　№0065001

此联不作报销、扣款凭证使用　　开票日期：2009 年 12 月 7 日

购货单位	名称：鹰潭市宇星机械有限公司 纳税人识别号：360602459030965 地址、电话：鹰潭市胜利路 20 号 3788730 开户行及账号：建行胜利路支行 25809324669	密码区	>56937*-536//32 8784636<*56932+- <8574-686<79>56 409-8-85><56>>8	加密版本：01 3606083140 0065001

货物或应税劳务名称	规格型号	单位	数量	单价	金额	税率	税额
油泵	CY-18	台	200	1200	240 000.00	17%	40 800.00
合计					¥240 000.00	17%	¥40 800.00
价税合计（大写）	⊗贰拾捌万零捌佰元整				（小写）¥280 800.00		

销货单位	名称：江西九瑞油泵油嘴有限公司 纳税人识别号：360402309264078 地址、电话：九江市莲花路 128 号 8189866 开户行及账号：工行九江莲花支行 34520294168	备注	江西九瑞油泵油嘴有限公司 360402309264078 发票专用章

收款人：　　复核：　　开票人：肖英　　销货单位：（章）

第一联：记账联　销货方记账凭证

国税函（2008）562号南昌华森实业公司

3-1-3/3

江西九瑞油泵油嘴有限公司产成品出库单

客户名称：宇星机械有限公司　　2009 年 12 月 7 日　　№0901203

产品名称	规格	计量单位	应发数量	实发数量	单位成本	金额
油泵	CY-18	台	200	200	960	192 000.00
合　计						¥192 000.00

会计：董旭　　仓库管理员：毛　蓉　　制单：王盼

第三联记账联

3-2

中国工商银行　信汇凭证（收账通知）　4

■普通　□加急　　委托日期：2009 年 12 月 9 日

汇款人	全　称	九江市晨泰精密电机厂	收款人	全　称	江西九瑞油泵油嘴有限公司
	账　号	76564090231		账　号	34520294168
	汇出地点	江西省 九江 市/县		汇入地点	江西省 九江 市/县
汇出行名称		工行九江新港支行	汇出行名称		工行九江莲花支行

金额	人民币（大写）	玖万捌仟伍佰元整	千	百	十	万	千	百	十	元	角	分
					¥	9	8	5	0	0	0	0

中国工商银行九江莲花支行　2009年12月9日　转讫

款项已收入收款人账户

汇入行签章

支付密码

附加信息及用途：货款收回

复核：　　记账：

此联给收款人的收账通知

3-3

江西九瑞油泵油嘴有限公司应收账款注销单

2009 年 12 月 31 日　　凭证编号：0912001

注销单位	欠款金额	欠款年限
九江鸿运机械有限公司	11 700.00	四年
注销原因	因时间太长，且货款涉及产品质量因素。	
处理意见	同意注销 陈俊杰　2009 年 12 月 31 日	

会计主管：张有才　　复核：陈清　　制表：邓珊

3-4

江西九瑞油泵油嘴有限公司坏账准备提取计算表

2009 年 12 月 31 日　　　　金额单位：元

年末"应收账款"科目余额	坏账准备提取比率	提取前"坏账准备"科目借方余额	提取前"坏账准备"科目贷方余额	应提取的坏账准备金
80 000.00	0.5%	100.00	200.00	300.00

会计主管：张有才　　复核：陈清　　制表：邓珊

3-5

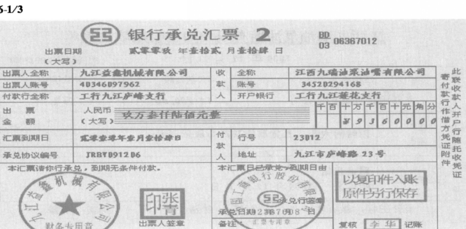
江西九瑞油泵油嘴有限公司预付款项申请单

2009 年 12 月 6 日　　　　金额单位：元

申请金额	120 000.00	批准金额	120 000.00	预付方式	转账支票
收款单位名称	贵溪市长盛钢铁有限公司	收款单位开户行	工行贵溪冶金路支行	收款单位账号	68437556123
预付内容： 购生铁 50 吨 合同（协议）总金额 175 000.00 元，本次预付款 120 000.00 元 附合同 1 份，书面协议 ____ 份，合同号 JRYB 009125					
预计到货或工程完工时间：2009 年 12 月 16 日					
批准人：陈俊杰					
执行情况					

会计主管：张有才　　申请人：李小云　　财务经办：陈清

3-6-1/3



银行承兑汇票　2　　BD 03 06367012

出票日期（大写）　贰零零玖 年壹拾贰 月壹拾肆 日

出票人全称	九江益鑫机械有限公司	收款人	全称	江西九瑞油泵油嘴有限公司
出票人账号	40346097962		账号	34520294168
付款行全称	工行九江庐峰支行		开户银行	工行九江莲花支行
出票金额	人民币（大写）玖万叁仟陆佰元整		千百十万千百十元角分	¥9360000
汇票到期日	贰零壹零年壹月壹拾肆日	付款人	行号	23012
承兑协议编号	JRBY091206		地址	九江市庐峰路 23 号

本汇票请你行承兑，到期无条件付款。

九江益鑫机械有限公司 财务专用章　　张青印　出票人签章

本汇票已经承兑，到期日由本行付款。　承兑行签章

承兑日期 [illegible]

备注：

以复印件入账 原件另行保存

复核 李华 记账

此联收款人开户行随托收凭证寄付款行作借方凭证附件

3-6-2/3

3604083140　　江西增值税专用发票　　№0065009

此联不作报销、扣款凭证使用　　开票日期：2009 年 12 月 14 日

购货单位	名　　称：九江益鑫机械有限公司 纳税人识别号：360403134056005 地址、电话：九江市庐峰东路 50 号 8182455 开户行及账号：工行九江庐峰支行 40346097962	密码区	>09682*-536//32 2356736<*56932+- <1398-686<79>56 409-8-85><56>>8	加密版本：01 3606083140 0065009

货物或应税劳务名称	规格型号	单位	数量	单价	金额	税率	税额
出油阀	16S 中头	个	50	1 000	50 000.00	17%	8 500.00
合　计					¥ 50 000.00	17%	¥ 8 500.00
价税合计（大写）	⊗伍万捌仟伍佰元整				（小写）¥ 58 500.00		

销货单位	名　　称：江西九瑞油泵油嘴有限公司 纳税人识别号：360402309264078 地址、电话：九江市莲花路 128 号 8189866 开户行及账号：工行九江莲花支行 34520294168	备注	江西九瑞油泵油嘴有限公司 360402309264078 发票专用章

收款人：　　复核：　　开票人：肖英　　销货单位：（章）

第一联：记账联　销货方记账凭证

3-6-3/3

江西九瑞油泵油嘴有限公司产成品出库单

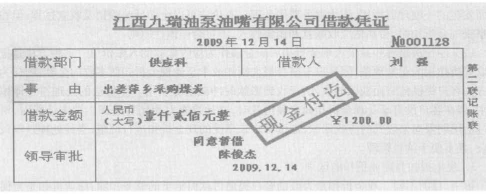
客户名称：益鑫机械有限公司　　2009 年 12 月 14 日　　№0901208

产品名称	规格	计量单位	应发数量	实发数量	单位成本	金额
出油阀	16S 中头	个	50	50	800	40 000.00
合　计						¥40 000.00

会计：董旭　　仓库管理员：毛　睿　　制单：王晗

第三联记账联

3-7



江西九瑞油泵油嘴有限公司借款凭证

2009 年 12 月 14 日　　№001128

借款部门	供应科	借款人	刘　强
事　由	出差萍乡采购煤炭		
借款金额	人民币（大写）壹仟贰佰元整		¥1200.00
领导审批	同意暂借 陈俊杰 2009.12.14		

现金付讫

第二联记账联

【任务提示】

上述是应收款项业务过程中涉及的一系列的原始凭证，如：托收凭证、信汇凭证、坏账准备计算表、银行承兑汇票、销售发票记账联、个人借款凭证等。企业发生这些应收款项业务在会

计上如何确认和计量,就是本章需要解决的主要问题。

第一节　应收账款及坏账准备的核算

一、应收账款的内容及核算

(一) 应收账款含义

应收账款是指企业因销售商品、产品、提供劳务等业务,应向购货单位或接受劳务单位收取的款项及代垫的运杂费,是企业因销售商品、产品、提供劳务等经营活动所形成的债权。

(二) 应收账款的入账价值的确定方法

应收账款的入账价值包括销售货物或提供劳务从购货方或接受劳务方应收的合同或协议价款(不公允的除外)、增值税销项税额,以及代购货单位垫付的包装费、运杂费等。但由于企业为了促销或及时收回货款,在销售时常常采用折扣政策,因此,确定应收账款的入账价值时,应当考虑有关的折扣因素。

1. 商业折扣

商业折扣是指企业根据市场供需情况或不同的客户,为促进销售而在商品标价上给予的扣除。商业折扣一般在交易发生时即已确定,它仅仅是重新确定商品售价的一种手段,因此,商业折扣的发生与否对企业应收账款的入账价值不会产生实质性的影响。应收账款的入账金额应按扣除商业折扣后的实际售价确认。扣减数通常用百分数表示,如10%(9折)。

2. 现金折扣

现金折扣是指债权人为了鼓励债务人在规定的期限内付款,而向债务人提供的债务扣除。现金折扣通常发生在以赊销方式销售商品及提供劳务的交易中。现金折扣一般用符号“折扣/付款期限”表示,如2/10、1/20、n/30。

现金折扣的应收账款入账价值的确认有总价法和净价法两种。在我国的会计实务中,规定采用总价法核算应收账款。

(1) 总价法是将未扣减现金折扣前的全部金额作为应收账款的入账价值。现金折扣只有当客户在折扣期限内支付货款时,才予以确认。销售方给予客户的现金折扣被视为向客户融资而发生的一项理财费用,作为财务费用处理。总价法可以全面反映赊销及收款过程,但在客户享受现金折扣时,会高估应收账款和销售收入,不符合谨慎性原则。

(2) 净价法是将扣减最大现金折扣后的金额作为应收账款的入账价值。这种方法是把客户取得折扣视为正常现象,因客户未享受最大折扣或未享受现金折扣而多收的金额,则视为销货方为客户提供信贷而获取的收入,于收到账款时冲减财务费用。净价法的处理符合谨慎性原则,但在客户没有享受现金折扣而全额付款时,必须再查对原销售总额。期末结账时,对已超过信用期限尚未收到的应收账款,需按客户未享受的现金折扣进行调整,会计处理过程较为繁杂,且不便于纳税管理。

3. 现金折扣与商业折扣的区别

第一,目的不同。现金折扣是为鼓励客户提前付款而给予的债务扣除;商业折扣是为促进销售而给予的价格扣除。第二,发生折扣的时间不同。现金折扣在商品销售后发生,企业在确认销售收入时不能确定相关的现金折扣,销售后现金折扣是否发生应视买方的付款情况而定;而商业折扣在销售时已发生,按扣除商业折扣后的净额确认收入,不需要做账务处理。

（三）应收账款的核算（如图3-1所示）

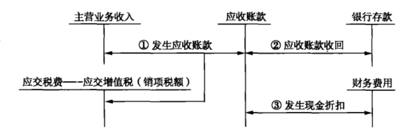


图3-1 应收账款会计核算流程

1. 没有折扣条件的应收账款应按全部金额入账

【例3-1】 云阳公司赊销给联盛公司商品，货款总计50 000元，增值税款8 500元，代垫运杂费1 000元（假设不作为计税基础）。产品已运达对方，货款尚未收。云阳公司根据凭证作如下会计分录：

	借方	贷方
（1）借：应收账款——联盛公司	59 500	
贷：主营业务收入		50 000
应交税费——应交增值税（销项税额）		8 500
银行存款		1 000
（2）借：银行存款	59 500	
贷：应收账款——联盛公司		59 500

2. 应收账款和销售收入按扣除商业折扣后金额入账

【例3-2】 云阳公司向联盛公司销售商品，该批商品价款总计20 000元，由于批量购买，云阳公司给予10%的商业折扣，增值税税率为17%，并开出转账支票支付代垫运杂费500元（假设不作为计税基础）。

商业折扣后的价格 = 20 000 ×（1 − 10%）= 18 000（元）

商业折扣后的增值税 = 18 000 × 17% = 3 060（元）

	借方	贷方
（1）借：应收账款——联盛公司	21 560	
贷：主营业务收入		18 000
应交税费——应交增值税（销项税额）		3 060
银行存款		500
（2）借：银行存款	21 560	
贷：应收账款——联盛公司		21 560

3. 存在现金折扣，总价法核算

【例3-3】 云阳公司向联盛公司赊售商品，货款200 000元，规定的付款条件为（2/10，1/20，N/30），适用税率为17%，假设折扣时不考虑增值税。

（1）赊售商品，确认收入：

	借方	贷方
借：应收账款——联盛公司	234 000	
贷：主营业务收入		200 000
应交税费——应交增值税（销项税额）		34 000

（2）若联盛公司于10天内付款：（200 000 × 2% = 4 000）

借:银行存款 230 000
　　财务费用 4 000
　　贷:应收账款——联盛公司 234 000

(3) 若联盛公司在20天内付款:(200 000 ×1% =2 000)

借:银行存款 232 000
　　财务费用 2 000
　　贷:应收账款——联盛公司 234 000

(4) 若联盛公司20天后付款:

借:银行存款 234 000
　　贷:应收账款——联盛公司 234 000

二、坏账准备的核算

(一) 坏账的概念与确认

企业向客户提供商业信用虽然能使销售增加,但也承担客户因某种原因而不付款所造成的损失。企业无法收回或收回的可能性极小的应收款项,称为坏账。由于发生坏账而产生的损失,称为坏账损失。

一般而言,企业的应收账款(以及其他应收项目)符合下列条件之一的,应确认为坏账:(1)债务人死亡,以其遗产清偿后仍然无法收回;(2)债务人破产,以其破产财产清偿后仍然无法收回;(3)债务人较长时期内未履行其偿债义务,并有足够的证据表明无法收回或收回的可能性极小。

(二) 确认坏账的范围

企业的应收账款、尚未到期有确凿证据表明不能收回或收回可能性不大的应收票据、不符合预付账款性质的预付账款、其他应收款、长期应收款。

(三) 应收款项减值

1. 应收款项减值迹象的判断

在应收款项确认为坏账之前,通常会有明显的迹象表明这些应收款项出现了减值。为了真实反映应收款项的价值,企业应当在资产负债表日对应收款项的账面价值进行检查,如果有客观证据证明该应收款项发生减值的,应当确认应收款项减值损失,计提坏账准备。

表明应收款项发生减值的客观证据,是指应收款项在初始确认后实际发生的、对该应收款项的预计未来现金流量有影响,且企业能够对该影响进行可靠计量的事项。应收款项发生减值的客观证据,主要包括以下各项:(1)债务人发生严重财务困难;(2)债务人违反了合同,如偿付利息或本金发生违约或逾期等;(3)债权人出于经济或法律等方面的考虑,对发生财务困难的债务人作出让步;(4)债务人很可能倒闭或进行其他财务重组等;(5)债务人支付能力逐步恶化,或债务人所在国家或地区失业率提高、担保物在其所在地区的价格明显下降、所处行业不景气等;(6)其他表明金融资产发生减值的客观证据。

2. 应收款项减值的测试

企业可以对单项应收款项进行减值测试,也可以与经单独测试后未减值的应收款项一起按类似信用风险特征划分为若干组,再按这些应收款项组合在资产负债表日余额的一定比例计算确定减值损失,计提减值准备。但是,对于单项金额重大的应收款项,应当单独进行减值测试。经过减值测试后,如果发现应收款项出现了减值,应当将应收款项的账面价值减记至应

收款项预计未来现金流量现值。

（四）应收款项减值损失的会计处理

1. 应收款项减值损失的会计处理流程（如图 3-2 所示）

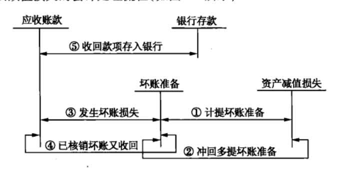


图 3-2　应收款项减值损失处理流程

2. 备抵法定期预计坏账损失的方法

（1）应收账款余额百分比法。

应收账款余额百分比法是依据会计期末应收账款余额的一定比例估计坏账损失，据此确定坏账准备的提取数。即企业发生坏账的可能性与期末仍未收回的应收账款成正比。优点是简便易行。缺点是假定所有未收回的应收款发生坏账的概率相同，不符合实际。

设置“坏账准备”科目。它是应收款项备抵账户。该账户性质是资产类；结构如图 3-3。

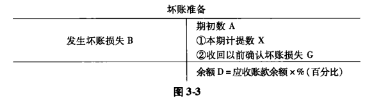


图 3-3

$A + X + G - B = D$，$X > 0$，X 登记在贷方；$X < 0$，X 登记在借方。

① 计提坏账准备（$X > 0$）

借：资产减值损失

　　贷：坏账准备

② 冲销多提的坏账准备（$X < 0$）

借：坏账准备

　　贷：资产减值损失

【例 3-4】 A 公司 2009 年末应收账款余额 800 000 元，坏账准备的计提比例为 4‰。2010 年发生坏账损失 4 000 元，该年末余额 980 000 元。2011 年发生坏账损失 3 000 元，收回以前年度确认坏账损失 2 000 元，该年末应收账款余额 600 000 元。

① 2009 年末

坏账准备

	期初数:0 本期计提 X
	期末数 800 000 ×4‰ =3 200

图 3-4

X =3 200 >0,在贷方计提。

借:资产减值损失——计提坏账准备　　3 200

　贷:坏账准备　　3 200

② 2010 年末

借:坏账准备　　4 000

　贷:应收账款——××　　4 000

坏账准备

4 000	期初数:3 200 本期计提 X
	期末数:980 000 ×4‰ =3 920

图 3-5

X =3 920 +4 000 -3 200 =4 720 >0,在贷方计提。

借:资产减值损失——计提坏账准备　　4 720

　贷:坏账准备　　4 720

③ 2011 年末

借:坏账准备　　3 000

　贷:应收账款——××　　3 000

已确认的坏账又收回,说明该企业信誉还行。

借:应收账款——××　　2 000

　贷:坏账准备　　2 000

同时,借:银行存款　　2 000

　　贷:应收账款——××　　2 000

2011 年末冲销多提坏账准备:

坏账准备

3 000	期初数 3 920 本期计提 X 2 000
	期末数 600 000 ×4‰ =2 400

图 3-6

X =2 400 +3 000 -3 920 -2 000 = -520 <0,在借方登记。

借:坏账准备　　520

　贷:资产减值损失——计提坏账准备　　520

【例 3-5】 云阳公司 2009 年 12 月 31 日应收账款余额为 1 200 000 元,"坏账准备"贷方余额 4 000 元;2010 年应收美林公司账款 8 000 元确认为坏账,年末应收账款余额为 1 100 000

元;2011年原已核销美林公司坏账有5 000元又收回,年末应收账款余额为900 000元,估计坏账率为5‰。

① 2009年末

借:资产减值损失——计提坏账准备　　2 000
　贷:坏账准备　　2 000

② 2010年末

借:坏账准备　　8 000
　贷:应收账款——美林公司　　8 000
借:资产减值损失——计提坏账准备　　7 500
　贷:坏账准备　　7 500

③ 2011年末

借:应收账款——美林公司　　5 000
　贷:坏账准备　　5 000
同时,借:银行存款　　5 000
　　贷:应收账款——美林公司　　5 000
借:坏账准备　　6 000
　贷:资产减值损失——计提坏账准备　　6 000

(2) 账龄分析法。

它是指按应收款项入账时间的长短估计坏账损失比例的方法。所谓账龄是指客户所欠款项时间的长短。一般来说,拖欠的时间越长,发生坏账损失的可能性越大,计提比例就越高。因此,该种方法就是将企业的全部应收账款、其他应收款按账龄长短分档,并为各档确定一个估计损失率,分档计算坏账准备金应提额。所以,其会计处理与应收账款余额百分比法完全相同。

【例3-6】 A公司2009年12月31日应收账款账龄及估计坏账损失见表3-1。

表3-1　　单位:元

应收账款账龄	应收账款金额	估计损失(%)	估计损失金额
未到期	5 000 000	0.5	25 000
过期一个月	800 000	1	8 000
过期二个月	500 000	2	10 000
过期三个月	200 000	3	6 000
过期三个月以上	80 000	5	4 000
合　计	6 580 000		53 000

假设,A公司前期坏账准备的账户余额为0,则本期应计53 000元。

借:资产减值损失——计提坏账准备　　53 000
　贷:坏账准备　　53 000

(3) 赊销百分比法。

它是以赊销金额的一定百分比估计坏账损失的方法。百分比一般根据以往的经验,按赊销金额中平均发生坏账损失的比率加以计算确定。各期按当期赊销金额的一定比率估计坏账损失,赊销业务越多,赊销金额越大,发生坏账的可能性也就越大,因此企业可以根据历史经验

估计发生坏账占赊销金额的比率，并按此比率估计各期赊销金额中可能发生的坏账。

【例3-7】 假设根据过去5年的资料，企业每80 000元的赊销金额中，有1 600元的坏账损失。则：估计坏账的百分比 =1 600/80 000 ×100% =2%；如果本期实际赊销金额为60 000元，则：本期估计的坏账损失 =60 000 ×2% =1 200元。

借：资产减值损失 1 200

　　贷：坏账准备 1 200

第二节 应收票据核算

一、应收票据计价及持有到期核算

（一）应收票据概念及分类

1. 应收票据概念

应收票据是指企业持有的、尚未到期兑现的商业汇票而形成的债权。收款人取得商业汇票而形成的债权应作为应收票据核算。商业汇票是一种载有固定日期、付款金额和付款人的支付凭证，也可以由持有人自由转让给他人、或向银行贴现的债权凭证。

2. 应收票据的分类

商业汇票按承兑人不同，分为商业承兑汇票与银行承兑汇票。对持票人而言，商业承兑汇票存在一定的风险，而银行承兑汇票几乎无风险。

商业汇票按是否计息可分为带息商业汇票和不带息商业汇票。不带息商业汇票的到期值等于面值，在商业汇票到期时，承兑人只按面值向收款人或被背书人支付款项。而带息商业汇票的到期值等于面值与按面值、票面利率及承兑期限计算的应计利息之和，在商业汇票到期时，承兑人应按面值加上应计利息向收款人或被背书人支付款项。

（二）应收票据的计价

应收票据的计价是指如何确定应收票据的初始价值。（1）商业汇票无论是否带息一律按面值入账。（2）对于带息商业汇票，应于期末（6月末、12月末）按面值和票面利率计提应收未收的利息，并增加应收票据的账面价值。如果利息金额较小，期末可不预计利息。（3）如果应收票据债权到期不能收回，按其账面余额转入“应收账款”账户，但带息票据转账后不再计算利息。

（三）持有到期应收票据的会计处理

为反映应收票据的增减变动情况，应设置“应收票据”科目，借方登记收到已承兑商业汇票的面值及期末计提的应收未收的利息（指带息汇票），贷方登记到期收回商业汇票的账面金额或被拒付而注销的商业汇票账面金额，余额在借方，表示没有到期而尚未收回的商业汇票的账面金额。

1. 应收票据到期日的确定

根据《中国人民银行支付结算办法》的规定，商业汇票的期限是指票据签发之日至到期的时间间隔，也称为票据的有效期。票据的期限有按月表示和按日表示两种。其到期日的确定有所不同。

（1）按月表示。应以到期月份中与出票日相同的那一天作为到期日；但是，月末签发的票据，无论大小月份，以到期月的期末这天作为到期日。如：2010年7月20日开出的商业汇票，

期限为2个月,则到期日为9月20日。又如2010年2月28日开出的商业汇票,期限为2个月,则到期日为4月30日。

(2)按日表示。应以实际经历天数计算。通常在确定实际经历天数时,出票日与到期日两个时点,只能计算其中的一天,即通常说的"算头不算尾"或"算尾不算头"两种方法中的一种方法。

所谓"算头不算尾",是指在确定票据到期日时,出票日算做一天计算在有效期内,而到期日就不再计算。如9月10日开出的票据,期限为60天:9月为21天,10月为31天,11月需要8天,到期日应为11月9日。

所谓"算尾不算头"是指在确定票据到期日时,到期日算做一天计算在有效期内,出票日就不再计算。如9月10日开出的票据,期限为60天:9月20天,10月31天,11月还需要9天,到期日应为11月9日。

2. 不带息票据的核算

【例3-8】 云阳公司2009年7月5日销售一批产品给乙公司,货款80 000元,增值税13 600元,货已发出,收到乙公司签发的票面值93 600元,期限2个月的不带息商业承兑汇票一张。

(1)7月5日因销售产品收到商业汇票

借:应收票据——商业承兑汇票	93 600	
贷:主营业务收入		80 000
应交税费——应交增值税(销项税额)		13 600

(2)9月5日票据到期接到银行收款通知

借:银行存款	93 600	
贷:应收票据——商业承兑汇票		93 600

(3)如果票据到期时,对方无力偿付票款

借:应收账款——乙公司	93 600	
贷:应收票据——商业承兑汇票		93 600

3. 带息应收票据的会计处理

(1)取得:当企业收到带息商业汇票,依然按应收票据的票面值入账。借记"应收票据",贷记"主营业务收入"、"应交税费"等账户。

(2)票据利息:带息票据的利息收入,由于我国的商业汇票最长不超过6个月,因此,一般于票据到期时确认。按收到的款项,借记"银行存款"科目,按面值贷记"应收票据"科目,根据票面面值与票面利率计算的全部利息,贷记"财务费用"科目。如果企业收到的商业汇票的期限跨年度,且金额较大时,可以于会计期末预计未到期票据的利息。按票据面值、票面利率和企业持有时间计算本期应预计的利息,根据当期应计的利息,借记"应收票据"科目,贷记"财务费用"科目。到期时,根据到期值借记"银行存款"科目,根据票面值及预计的利息贷记"应收票据"科目,根据未预计的利息贷记"财务费用"科目。

(3)票据利息的计算

应计利息 = 票面金额 × 票面利率 × 期限

带息票据到期值 = 面值 + 应收票据利息,或应收票据到期值 = 应收票据面值 + 应收票据面值 × 利率 × 票据期限 = 票面值 × (1 + 票面利率 × 期限)

(4)到期收款。按商业汇票的到期值,借记"银行存款"科目,按应收票据的票面值贷记

"应收票据"科目,按收取的利息,贷记"财务费用"科目。

【例3-9】 云阳公司收到B公司2009年11月20日签发并承兑的票面值58 500元,其中价款50 000元,增值税8 500元,票面利率3%,期限为2个月的商业承兑汇票一张。云阳公司期末预计应收票据利息。

(1) 收到票据。

借:应收票据——商业承兑汇票 58 500

贷:主营业务收入 50 000

应交税费——应交增值税(销项税额) 8 500

(2) 12月末预计利息。

(11月预计利息)+(12月预计利息)

$=(58\ 500\times3\%\div360\times10)+(58\ 500\times3\%\div12\times1)=48.75+146.25=195$(元)

借:应收票据——商业承兑汇票 195

贷:财务费用 195

(3) 票据到期时。

全部利息 $=58\ 500\times3\%\div12\times2=292.50$(元)

到期值 $=58\ 500+292.50=58\ 792.50$(元)

应收票据账面余额 $=58\ 500+195=58\ 695$(元)

未预计的利息 $=292.50-195=97.50$(元)

借:银行存款 58 792.50

贷:应收票据——商业承兑汇票 58 695

财务费用 97.50

如果票据到期无力偿付退回,应转入应收账款。

(二) 应收票据贴现核算

应收票据贴现是指持票人将未到期的商业汇票背书转让给开户银行,银行受理后从票据到期值中扣除按规定的贴现率计算的贴现利息后,并将贴现净额支付给持票人的经济业务。

1. 票据贴现值的计算

(1)贴现期:指从贴现日至票据到期日之间的间隔时间,按实际日历天数计算。计算公式:贴现期=贴现日至到期日实际天数-1(或者是票据期限-企业已持有时间)。但按照《支付结算办法》规定,承兑人在异地的,贴现利息的计算应加3天的划款日期。

(2) 贴现利息及贴现额计算公式;

① 到期值:不带息票据=面值;带息票据=面值+到期利息

② 贴现利息=票据到期值×贴现利率×贴现天数÷360

③ 贴现所得额=票据到期值-贴现利息

2. 票据贴现的会计处理

企业将未到期的应收票据向银行贴现,应按实际收到的金额,借记"银行存款",按应收票据的账面余额,贷记"应收票据",两者之间的差额部分作为一种融资费用,借或贷"财务费用"科目。

(1) 企业将不带息票据向银行申请贴现时,应按贴现所得金额借记"银行存款",按贴现利息借记"财务费用",按票面面值贷记"应收票据"。

【例3-10】 甲公司于9月20日将乙公司9月10日签发面值93 600元,期限为2个月的

不带息银行承兑汇票办理贴现,贴现利率3.6%。

该票据到期日为11月10日,贴现日期51天。

贴现利息=93 600×3.6%÷360×51=477.36(元)

贴现净额=93 600-477.36=93 122.64(元)

借:银行存款　93 122.64

　财务费用　477.36

　贷:应收票据——商业汇票　93 600

(2)将带息商业汇票向银行申请贴现,按贴现所得金额借记“银行存款”,按应收票据账面金额贷记“应收票据”,按其差额贷记或借记“财务费用”。

【例3-11】 承【例3-10】,假如甲公司贴现的是带息票据,票面利率为4.8%,期末不预计利息,其他条件不变,该企业于9月20日办理贴现。

票据到期值=93 600+93 600×4.8%×2÷12=94 348.8(元)

贴现利息:94 348.8×3.6%×51÷360=481.18(元)

贴现所得金额:94 348.8-481.18=93 867.62(元)

借:银行存款　93 867.62

　贷:应收票据　93 600

　　财务费用　267.62

(三)票据未到期转让核算

将持有的商业汇票背书转让以取得所需物资,按应计入取得物资成本的金额,借记“材料采购”或“原材料”、“库存商品”等科目,按商业汇票的票面金额,贷记“应收票据”科目,如有差额,借记或贷记“银行存款”等科目。涉及增值税进项税额的,还应进行相应的处理。

【例3-12】 A公司2009年5月1日取得一张面值为150万元,期限6个月的不带息银行承兑汇票。2009年7月10日将该票据背书转让给B公司采购材料,价款1 200 000元,税金204 000元,余款用银行存款付讫。

(1)5月1日

借:应收票据——商业承兑汇票　1 500 000

　贷:应收账款　1 500 000

(2)7月10日

借:在途物资——××(材料)　1 200 000

　应交税费——应交增值税(进项税额)　204 000

　银行存款　96 000

　贷:应收票据——商业承兑汇票　1 500 000

(四)应收票据的备查登记

票据持有人除对应收票据进行总分类核算外,还应设置“应收票据备查簿”,逐笔记录每张商业汇票的种类、号数、出票日期、票面金额、票面利率、交易合同号、到期日、背书转让日、贴现利率、贴现日期、贴现净额、已计提利息和付款人、承兑人、背书人姓名或单位名称以及收款日期、收回金额、退票情况等资料。应收票据到期无论是兑付结算票款还是承兑人无力支付而退票,均应在“应收票据备查簿”中将该商业汇票予以注销。另外,贴现的商业汇票的金额应在资产负债表补充资料中加以披露。

第三节 其他应收款及预付账款的核算

一、其他应收款核算

（一）其他应收款的内容

其他应收款是指企业除应收票据、应收账款、预付账款、应收股利、应收利息、长期应收款等之外的各种应收及暂付款项。其主要内容包括：

（1）应收的各种赔款、罚款，如因企业财产等遭受意外损失而应向有关保险公司收取的赔款等；

（2）应收出租包装物的租金；

（3）应向职工收取的各种垫付款项，如为职工垫付的水电费、应由职工负担的医药费、房租等；

（4）备用金，如向企业各有关部门拨出的备用金；

（5）存出保证金，如租入包装物支付的押金；

（6）其他各种应收、暂付款项。

（二）其他应收款的核算

为了反映和监督其他应收款的发生及收回情况，企业应设置“其他应收款”科目对其他应收款的收付业务进行核算。该科目属资产类科目，借方登记发生的各种其他应收款，贷方登记企业收到的款项和结转情况，余额一般在借方，表示应收未收的其他应收款项。本账户应按对方单位进行明细核算。

【例3-13】 云阳公司租入包装物，预付押金5 000元，开出转账支票。

（1）支付押金时：

	借方	贷方
借：其他应收款——包装物押金	5 000	
贷：银行存款		5 000

（2）收到退回的押金时：

	借方	贷方
借：银行存款	5 000	
贷：其他应收款——包装物押金		5 000

【例3-14】 云阳公司为李芳垫付应由其个人负担的住院医药费6 000元，拟从其工资中扣回。

（1）支付时：

	借方	贷方
借：其他应收款——李芳	6 000	
贷：银行存款		6 000

（2）扣款时：

	借方	贷方
借：应付职工薪酬	6 000	
贷：其他应收款——李芳		6 000

二、预付账款核算

（一）预付账款的内容

预付账款是企业按照购货合同规定预付给供货单位的款项，如预付的材料、商品采购货款

以及预先支付的农副产品预购定金等。

为了反映和监督预付账款的增减变动情况，企业应设置“预付账款”科目，核算预付账款增减变动及其结存情况。该科目属资产类科目，借方登记实际预付金额或补付不足的款项，贷方登记收到预购物资时应计入购入物资成本的金额及因预付货款多余而退回的款项，借方余额表示企业预付的货款，贷方余额表示企业尚未补付的款项，本账户应按供货单位进行明细核算。

（二）预付账款的核算

【例3-15】 云阳公司向峰华公司采购C材料一批，材料价款50 000元，按合同规定预付货款40%，验收货物后补付其余款项。

（1）预付40%货款时：

借：预付账款——峰华公司　　20 000

　贷：银行存款　　20 000

（2）收到峰华公司发来的材料并验收入库，发票价格为50 000元，增值税进项税额为8 500元，据此以银行存款补付不足款项：

借：原材料——C材料　　50 000

　应交税费——应交增值税（进项税额）　　8 500

　　贷：预付账款——峰华公司　　58 500

同时，借：预付账款——峰华公司　　38 500

　　　贷：银行存款　　38 500

如有确凿证据表明企业的预付账款不符合预付账款的性质，或者因供货单位破产、撤销等原因已无望再收到所购货物的，应当将原计入预付款项的金额转入其他应收款，并按规定确定减值损失，计提坏账准备。

第四节　应收款项在报表中列示

在资产负债表中，应收款项按其流动性列于现金及交易性金融资产项目之下。营业活动产生的应收票据及应收账款与非营业活动的应收项目分开列示。非营业活动的应收项目在报表上列示的详细程度取决于它们的相对重要程度。应收项目应以账面价值（即扣除减值准备）列示。其中，应收账款项目应根据“应收账款”和“预收账款”科目所属各明细科目的期末借方余额合计数，减去“坏账准备”科目中有关应收账款计提的坏账准备期末余额后的金额填列；预付账款项目应根据“预付账款”和“应付账款”科目所属各明细科目的期末借方余额合计数，减去“坏账准备”科目中有关预付账款计提的坏账准备期末余额后的金额填列；其他应收款项目应根据“其他应收款”和“其他应付款”科目所属各明细科目的期末借方余额合计数，减去“坏账准备”科目中有关其他应收款计提的坏账准备期末余额后的金额填列。对于有追索权的已贴现应收票据及让售应收账款，应在报表附注中揭示或有负债。

表 3-2 资产负债表(部分)

年 月 日

资 产	期初余额	期末余额
流动资产: 货币资金 交易性金融资产 应收票据 应收账款 预付账款 应收利息 应收股利 其他应收款 存货 ……		

企业还应对应收账款的账龄结构及客户类型进行详细披露。应收账款按账龄结构、按客户类别的披露格式分别见表 3-3 和表 3-4。

表 3-3 应收账款按账龄结构的披露格式

账龄结构	年初账面余额	期末账面余额
1 年以内(含 1 年)		
1 至 2 年(含 2 年)		
2 至 3 年(含 3 年)		
3 年以上		
合 计		

表 3-4 应收账款按客户类型的披露格式

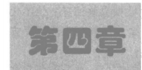
客户类型	年初账面余额	期末账面余额
客户 1		
客户 2		
……		
其他客户		
合 计		

【本 章 小 结】

应收账款是指企业因销售商品、产品、提供劳务等业务,应向购货单位或接受劳务单位收取的款项及代垫的运杂费,是企业因销售商品、产品、提供劳务等经营活动所形成的债权。我国规定现金折扣的应收账款入账价值采用总价法核算。

确认坏账的范围:企业的应收账款、尚未到期有确凿证据表明不能收回或收回可能性不大的应收票据、不符合预付账款性质的预付账款、其他应收款、长期应收款。坏账损失的确定方法有应收账款余额百分比法、账龄分析法、赊销百分比法。

预付账款是企业按照购货合同规定预付给供货单位的款项,如预付的材料、商品采购货款以及预先支付的农副产品预购定金等。



第四章

存 货 核 算

【学习目标】

掌握存货入账价值的确定、存货发出的各种计价方法；掌握原材料按实际成本核算和按计划成本核算的账务处理方法；掌握存货期末清查和存货期末计价处理；了解周转材料、委托加工物资的核算。

【能力目标】

能够运用实际成本计价方法、计划成本计价方法核算原材料；运用成本与可变现净值孰低法对存货期末计价；掌握存货清查结果的账务处理方法。

4-1-1/4



4201083140　　湖北增值税专用发票　　№0022358

开票日期：2009 年 12 月 5 日

购货单位	名　　称：江西九瑞油泵油嘴有限公司 纳税人识别号：360402309264078 地 址、电 话：九江市莲花路 128 号 8189866 开户行及账号：工行九江莲花支行 34520294168	密码区	>5222057*-536//32 0102005<*56932+- <33645-686<79>56 433-8-85><56>>8	加密版本：01 4201083140 0022358

货物或应税劳务名称	规格型号	单位	数量	单价	金额	税率	税额
圆钢	Φ18	吨	20	2800	56 000.00	17%	9 520.00
合　计					¥56 000.00	17%	¥9 520.00
价税合计（大写）	⊗陆万伍仟伍佰贰拾元整				（小写）¥65 520.00		

销货单位	名　　称：湖北黄梅钢铁有限公司 纳税人识别号：420102358211056 地 址、电 话：黄梅小池路 35 号 5478610 开户行及账号：工行黄梅小池支行 42785302405	备注	湖北黄梅钢铁有限公司 420102358211056 发票专用章

收款人：　　复核：　　开票人：吴佳　　销货单位：（章）

第二联：抵扣联　购货方抵税凭证

4-1-2/4



4201083140　　湖北增值税专用发票　　№00223508

开票日期：2009 年 12 月 5 日

购货单位	名　　称：江西九瑞油泵油嘴有限公司 纳税人识别号：360402309264078 地 址、电 话：九江市莲花路 128 号 8189866 开户行及账号：工行九江莲花支行 34520294168	密码区	>5222057*-536//32 0102005<*56932+- <33645-686<79>56 433-8-85><56>>8	加密版本：01 4201083140 00223508

货物或应税劳务名称	规格型号	单位	数量	单价	金额	税率	税额
圆钢	Φ18	吨	20	2 800	56 000.00	17%	9 520.00
合　计					¥56 000.00	17%	¥9 520.00
价税合计（大写）	⊗陆万伍仟伍佰贰拾元整				（小写）¥65 520.00		

销货单位	名　　称：湖北黄梅钢铁有限公司 纳税人识别号：420102358211056 地 址、电 话：黄梅小池路 35 号 5478610 开户行及账号：工行黄梅小池支行 42785302405	备注	湖北黄梅钢铁有限公司 420102358211056 发票专用章

收款人：　　复核：　　开票人：吴佳　　销货单位：（章）

第三联：发票联　购货方记账凭证

4-1-3/4

江西九瑞油泵油嘴有限公司收料单

№0901203

供货单位：湖北黄梅钢铁有限公司

发票号码：00223508　　2009 年 12 月 5 日　　收货仓库：材料库

材料类别	名称及规格	计量单位	数量 应收	数量 实收	实际成本 单价	实际成本 金额	计划成本 单价	计划成本 金额	成本差异
原材料	Φ18 圆钢	吨	20	20	2 800	56 000	3 000	60 000	4 000

第三联　财务记账联

仓库主管：夏青　　收料：张左　　制单：严格

4-1-4/4

中国工商银行（赣）
转账支票存根联

BN/02 06367013

附加信息：
支票号 06367013

出票日期 2009 年 12 月 5 日

收款人：	黄梅钢铁公司
金　额：	¥65 520.00
用　途：	支付货款

单位主管　　会计

4-2-1/6

财务说明书记账凭证附件　　NO. 0901201

根据江西九瑞油泵油嘴有限公司六届三次股东大会的批准，江西九瑞油泵油嘴有限公司用 TX30 磨床设备和武汉市钢铁股份有限公司的 10 吨Φ45 型号轴承钢，进行非货币资产交换。该换出 TX30 磨床设备账面价值为 50 000 元，已提折旧 20 000 元，换入的 10 吨轴承钢价值为 30 000 元。经双方协商确定以公允价值为 3 0000 元作为入账金额。

该交易合同备查公司文件 JRBY12032.

总经理：陈俊

2009 年 12 月 15 日



江西九瑞油泵油嘴有限公司

4-2-2/6

4201083140 湖北增值税专用发票 №0023568

开票日期：2009 年 12 月 15 日

购货单位	名称：江西九瑞油泵油嘴有限公司 纳税人识别号：360402309264078 地址、电话：九江市莲花路 128 号 8189866 开户行及账号：工行九江莲花支行 3452029 4168	密码区	>533457*-536//32 8098976<*56932+- <22345-686<79>56 433-8-85><56>>8	加密版本：01 4201083140 0023568

货物或应税劳务名称	规格型号	单位	数量	单价	金额	税率	税额
轴承钢	Φ45	吨	10	3 000	30 000.00	17%	5 100.00
合计					¥30 000.00	17%	¥5 100.00
价税合计（大写）	⊗叁万伍仟壹佰元整				（小写）¥35 100.00		

销货单位	名称：武汉市钢铁股份有限公司 纳税人识别号：420100358690823 地址、电话：武汉市乔阳路 36 号 5463789 开户行及账号：工行武汉乔阳支行 42489076527	备注	武汉市钢铁股份有限公司 420100356690823 发票专用章

收款人： 复核： 开票人：孔明 销货单位：（章）

第二联：抵扣联 购货方抵税凭证

4-2-3/6

4201083140 湖北增值税专用发票 №00235608

开票日期：2009 年 12 月 15 日

购货单位	名称：江西九瑞油泵油嘴有限公司 纳税人识别号：360402309264078 地址、电话：九江市莲花路 128 号 8189866 开户行及账号：工行九江莲花支行 3452029 4168	密码区	>533457*-536//32 8098976<*56932+- <22345-686<79>56 433-8-85><56>>8	加密版本：01 4201083140 00235608

货物或应税劳务名称	规格型号	单位	数量	单价	金额	税率	税额
轴承钢	Φ45	吨	10	3 000	30 000.00	17%	5 100.00
合计					¥30 000.00	17%	¥5 100.00
价税合计（大写）	⊗叁万伍仟壹佰元整				（小写）¥35 100.00		

销货单位	名称：武汉市钢铁股份有限公司 纳税人识别号：420100358690823 地址、电话：武汉市乔阳路 36 号 5463789 开户行及账号：工行武汉乔阳支行 42489076527	备注	武汉市钢铁股份有限公司 420100356690823 发票专用章

收款人： 复核： 开票人：孔明 销货单位：（章）

第三联：发票联 购货方记账凭证

4-2-4/6

江西九瑞油泵油嘴有限公司收料单

№0901211

供货单位：武汉市钢铁有限公司

发票号码：0023568 2009 年 12 月 15 日 收货仓库：材料库

材料类别	名称及规格	计量单位	数量 应收	数量 实收	实际成本 单价	实际成本 金额	计划成本 单价	计划成本 金额	成本差异
原材料	Φ45 轴承钢	吨	10	10	3 000	30 000	3 100	31 000	1 000

仓库主管：夏吉 收料：张左 制单：严格

第三联 财务记账联

4-2-5/6

江西九瑞油泵油嘴有限公司固定资产出售调拨单

2009 年 12 月 15 日　　调拨单号：091220

调出单位	江西九瑞油泵油嘴有限公司				调入单位	武汉市钢铁股份有限公司			
调拨资产名称		有偿							
固定资产名称	规格及型号	单位	数量	预计使用年限	已使用年限	原值	已提折旧	净值	协商价格
磨床	TX30	台	1	10 年	6 年	50 000	20 000	30 000	30 000

调出单位　财务：张有才　经办：陈西

调入单位　财务：钱大宝　经办：郭伟

备注：

单位负责人：陈俊杰　　会计主管：张有才　　制单：陈新明

4-2-6/6



3604083140　　江西增值税专用发票　　№00650102

此联不作报销、扣税凭证使用　　开票日期：2009 年 12 月 15 日

购货单位	名称：武汉市钢铁股份有限公司 纳税人识别号：420100358890823 地址、电话：武汉市乔阳路 36 号 5463789 开户行及账号：工行武汉乔阳支行 42489076527	密码区	>0225854*-536//32 435786<*56932+- <6225-686<79>56 342-8-85><56>>8	加密版本：01 3604083140 00650102

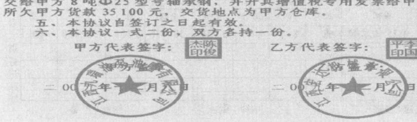
货物或应税劳务名称	规格型号	单位	数量	单价	金额	税率	税额
磨床	TX30	台	1	30 000	30 000.00	17%	5 100.00
合计					¥30 000.00	17%	¥5 100.00
价税合计（大写）	⊗叁万伍仟壹佰元整				（小写）¥35 100.00		

销货单位	名称：江西九瑞油泵油嘴有限公司 纳税人识别号：360402309264078 地址、电话：九江市莲花路 128 号 8189866 开户行及账号：工行九江莲花支行 34520294168	备注	

收款人：　　复核：　　开票人：肖英　　销货单位：（章）

第一联：记账联　销货方记账凭证

4-3-1/4



债务重组协议书　　NO. 12101

甲方：江西九瑞油泵油嘴有限公司

乙方：江西宏达机械有限公司

双方共同商定，就乙方所欠甲方货款事宜协议如下：

一、鉴于乙方由于财务困难，甲方同意乙方以其库存钢材抵前欠货款 35 100 元。

二、乙方提供Φ25 型号轴承钢，甲方同意接受该批次材料。

三、双方同意该批材料抵债，该轴承钢市价为每吨 3 750 元，乙方交给甲方 8 吨Φ25 型号轴承钢，并开具增值税专用发票给甲方，抵账所欠甲方货款 35 100 元，交货地点为甲方仓库。

五、本协议自签订之日起有效。

六、本协议一式二份，双方各持一份。

甲方代表签字：陈俊杰印　　乙方代表签字：李国平印

二〇〇九年十二月八日　　二〇〇九年十二月八日

4-3-2/4

3601083140　　江西增值税专用发票　　№0042087

抵扣联

开票日期：2009年12月8日

购货单位	名　称：江西九瑞油泵油嘴有限公司 纳税人识别号：360402309264078 地址、电话：九江市莲花路128号 8189866 开户行及账号：工行九江莲花支行 34520294168	密码区	>5364980*-536//32 0102995<+56932+- <32085-686<79>56 433-8-85><56>>8	加密版本：01 3601083140 0042087

货物或应税劳务名称	规格型号	单位	数量	单价	金额	税率	税额
轴承钢	Φ25	吨	8	3 750	30 000.00	17%	5 100.00
合　计					¥30 000.00	17%	¥5 100.00
价税合计（大写）	⊗叁万伍仟壹佰元整				（小写）¥35 100.00		

销货单位	名　称：江西宏达机械有限公司 纳税人识别号：360681340076561 地址、电话：南昌市东湖路49号　8457640 开户行及账号：建行南昌东湖支行 25872658941	备注	江西宏达机械有限公司 360102123554687 发票专用章

收款人：　　复核：　　开票人：许一多　　销货单位：（章）

第二联：抵扣联　购货方抵税凭证

国税函（2008）562号海南华森实业公司

4-3-3/4

3601083140　　江西增值税专用发票　　№00420817

发票联

开票日期：2009年12月8日

购货单位	名　称：江西九瑞油泵油嘴有限公司 纳税人识别号：360402309264078 地址、电话：九江市莲花路128号 8189866 开户行及账号：工行九江莲花支行 34520294168	密码区	>5364980*-536//32 0102995<+56932+- <32085-686<79>56 433-8-85><56>>8	加密版本：01 3601083140 00420817

货物或应税劳务名称	规格型号	单位	数量	单价	金额	税率	税额
轴承钢	Φ25	吨	8	3 750	30 000.00	17%	5 100.00
合　计					¥30 000.00	17%	¥5 100.00
价税合计（大写）	⊗叁万伍仟壹佰元整				（小写）¥35 100.00		

销货单位	名　称：江西宏达机械有限公司 纳税人识别号：360681340076561 地址、电话：南昌市东湖路49号　8457640 开户行及账号：建行南昌东湖支行 25872658941	备注	江西宏达机械有限公司 360102123554687 发票专用章

收款人：　　复核：　　开票人：许一多　　销货单位：（章）

第三联：发票联　购货方记账凭证

国税函（2008）562号海南华森实业公司

4-3-4/4

江西九瑞油泵油嘴有限公司收料单

№0901205

供货单位：宏达机械有限公司

发票号码：00420817　　2009年12月8日　　收货仓库：材料库

材料类别	名称及规格	计量单位	数量 应收	数量 实收	实际成本 单价	实际成本 金额	计划成本 单价	计划成本 金额	成本差异
原材料	Φ25 轴承钢	吨	8	8	3 750	30 000	3 800	30 400	400

仓库主管：夏青　　收料：张左　　制单：严格

第三联　财务记账联

4-4-1/2

江西九瑞油泵油嘴有限公司财产物资盘点报告单

类别：存货　　2009 年 12 月 25 日

名称	规格	单位	单价	账面数		盘点数		盘盈		盘亏		备注
				数量	金额	数量	金额	数量	金额	数量	金额	
油漆		斤	20	565	11 300	515	10 300			50	1 000	成本差异+28.38 元
												增值税 174.82 元
包装箱		个	295	50	14 750	60	17 700	10	2 950			

原因分析：待查。　　审批意见：先作待处理。

单位盖章：（财务专用章）　　财务负责人：张有才　　制表：夏青

4-4-2/2

财产清查盘点结果及账务处理报告

厂部：

根据财务制度和会计准则对盘盈-盘亏材料拟作如下处理：

1. 盘盈处理：

盘盈的 10 个包装箱，为入库时漏登账引起，冲销管理费用。

2. 盘亏处理：

盘亏的 50 斤油漆，其中 10 斤属于自然损耗，列入管理费用。另外 40 斤属于李强保管不善。列入其他应收款。

特此报告，请批复。

同意

陈俊杰

2009 年 12 月 31 日

江西九瑞油泵油嘴有限公司（财务专用章）

二〇〇九年十二月三十一日

4-5-1/2

江西九瑞油泵油嘴有限公司入库原材料溢缺报告单

2009 年 12 月 7 日

原材料名称	计量单位	单价	应收数		实收数		溢余		短缺		备注
			数量	金额	数量	金额	数量	金额	数量	金额	
棒棒铁	吨	1 360	50	68 000	49	66 640			1	1 360	
合计											

原因分析：待查　　审批意见：

单位（盖章）（财务专用章）　　财务科负责人：张有才　　制表：夏青

第三联 财务记账联

4-5-2/2

江西九瑞油泵油嘴有限公司入库原材料溢缺处理意见单

2009年12月7日

事理	材料名称	数量	实际成本	计划成本	成本差异
向江西正丰钢铁铸造有限公司采购短缺	棒棒铁	1吨	1 360	1 400	40
原因	1. 江西正丰钢铁铸造有限公司少发0.5吨。 2. 南昌市顺风物流公司运输途中损失0.5吨。				
处理意见	1. 经与江西正丰钢铁铸造有限公司联系，少发的0.5吨，由江西正丰钢铁铸造有限公司补发，已在运输途中。 2. 经与南昌市顺风物流公司联系，损失的0.5吨，南昌市顺风物流公司承担赔偿。 江西九瑞油泵油嘴有限公司业务科				
审批意见	财务科：同意，应收赔偿款开出收据 签字：张有才		厂部：同意，请业务科、财务科办理。 签字：陈俊杰		

单位（盖章） 财务科负责人：张有才 制表：夏青

4-6-1/2

江西九瑞油泵油嘴有限公司领料单

领料部门 铸造车间 2009年12月19日 №0901203

材料类别	名称及规格	计量单位	数量		计划单价	金额	用途
			请领	实领			
主料	轴承钢Φ16	吨	4	4	3 000	12 000	生产
合计			4	4	3 000	12 000	

第三联 财务记账联

仓库主管：夏青 发料人：陈迪安 领料人：王炎

4-6-2/2

原材料成本差异率计算表

2009年12月19日

材料名称	计量单位	数量	计划单价	计划金额	材料差异率	应调整成本差异额
轴承钢Φ16	吨	4	3 000	12 000	2%	240
合计		4	3 000	12 000		240

复核：马明亮 制表：钱红

【任务提示】

以上发票账单等凭证反映了江西九瑞油泵油嘴有限公司在存货核算中涉及的外购材料货款结算及入库、固定资产交换原材料、债务人用原材料抵偿债务、外购原材料发生溢缺和生产领用原材料部分业务。对这些业务应该如何进行会计处理，本章将分别予以阐述。

第一节 存货的概念及内容

一、存货的概念

存货是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程的在产品、在生产过程或提供劳务过程中消耗的材料和物料等。存货具有如下特征：

(1) 存货是一种具有物质实体的有形资产。包括原材料、商品、在产品、半成品、产成品、周转材料等具有物质实体的有形资产。

(2) 存货属于流动资产，具有较强的变现能力和明显的流动性。存货通常在1年或超过1年的一个营业周期内被消耗或经出售转换为现金、银行存款或应收账款等，并不断地被重置，使其不同于固定资产、在建工程等具有实物形态的长期资产。

(3) 存货持有的目的是准备在正常生产经营活动中被销售或耗用，它有别于工程物资和国家特种储备物资。

(4) 存货是非货币性资产。其未来获取的金额不确定，转换货币的时间也不确定。

二、存货的分类

存货的类别应视企业的性质而定，不同行业的企业，由于经济业务的具体内容各不相同，因而存货的构成也不尽相同。

制造企业的主要业务是生产和销售产品，其存货种类繁多、用途各异，且分布于企业生产经营的各个环节，因而构成比较复杂，需要适当分类。

(一) 按存货的经济用途分类

(1) 原材料，指通过采购和其他方式获得的，直接或间接用于生产产品并构成产品实体的各种物资。一般包括原料及主要材料、辅助材料、外购半成品(外购件)、修理用备件(备品备件)、包装材料、燃料等。

(2) 在产品，指仍处在生产过程中、尚未完工入库的物品。包括正处于各个生产工序尚未制造完成的在产品，以及虽已制造完成但尚未检验或虽已检验但尚未办理入库手续的产成品。

(3) 自制半成品，指在本企业已经过一定生产过程的加工并经检验合格交付半成品仓库保管，但尚未最终制造完成、仍需进一步加工的中间产品。

(4) 产成品，指完成全部生产过程，经检验可供销售的产品，包括库存产成品、存放于门市部备售的产成品，以及来料加工的代制品等。

(5) 周转材料，指企业能够多次使用、逐渐转移其价值但仍保持原有形态、不确认为固定资产的材料。主要包括低值易耗品、包装物以及建筑企业中的模板、脚手架等。

低值易耗品是指不能作为固定资产的各种用具物品，如工具、管理用具、玻璃用具，以及在经营过程中周转使用的包装容器。

包装物是指为了包装本企业产品及商品而储备的各种包装容器，如桶、箱、瓶、坛、袋等。但不包括各种包装材料，如纸、绳、铁丝、铁皮等，也不包括用于储存和保管自己的产品、材料而不对外出售的包装容器。

(6) 委托加工物资，指企业委托外单位加工的各种物资。

(二) 按存货存放地点分类

(1) 库存存货，是指已经购进或生产完工并经过验收入库的各种原材料、周转材料、半成

品、产成品以及商品。

(2) 在途存货,是指已经取得所有权但尚在运输途中或虽已运抵企业但尚未验收入库的各种材料物资及商品。

(3) 加工中存货,是指正处于本企业各生产工序加工制造过程中的在产品,以及委托外单位加工但尚未完成的材料物资。

(4) 在售存货,是指已发运给购货单位但尚不能完全满足收入确认条件,因而仍应作为销货方存货的发出商品、委托代销商品。

(三) 按存货取得方式分类

存货按取得方式,可分为外购存货、自制存货、委托加工存货、投资者投入的存货、接受捐赠取得的存货、通过债务重组取得的存货、非货币性资产交换取得的存货、盘盈的存货。

三、存货的确认条件

企业在确认某项资产是否作为存货时,首先要视其是否符合存货的概念,在此前提下,应当同时满足下列条件的,才能确认为存货:

(一) 与该存货有关的经济利益很可能流入企业

通常存货的所有权是存货包含的经济利益很可能流入企业的重要标志。因此,存货有关的经济利益是否能够流入企业,就是企业是否对该存货具有法定所有权以及企业是否拥有存货所有权上的主要风险和报酬。在实际业务中,存货所有权上的风险与报酬的转移一般会伴随所有权凭证的转移或实物的交付而转移,存货所有权一旦转入就可以表明其所包含经济利益能够流入企业。如果存在存货的交付及所有权的转移与所有权上主要风险与报酬不同步的情况下,应当注重交易的经济实质。

(二) 该存货的成本能够可靠计量

存货作为企业资产的重要组成部分,在确认时必须符合资产确认的基本条件,即成本能够可靠地计量。成本能够可靠地计量,是指成本的计量必须以取得确凿、可靠的证据为依据,并且具有可验证性。

第二节 原材料按实际成本核算

原材料,是指企业在生产过程中经加工改变其形态或性质并构成产品主要实体的各种原材料,一般包括原料及主要材料、辅助材料、外购半成品(外购件)、修理用备件(备品备件)、包装材料、燃料等。

原材料按实际成本计价,是指企业在取得原材料时,以取得存货的实际成本为基础确认其入账价值,实际成本包括采购成本、加工成本和其他成本。

一、账户设置

(一) 在途物资

"在途物资"科目用来核算企业购入尚未到达或尚未验收入库的各种材料物资的实际成本。其性质属资产类。其结构见图 4-1。一般按供货单位和材料种类对"在途物资"科目进行明细核算。

在途物资

尚未入库的各种材料采购成本	材料到达验收入库的采购成本
尚未到达或入库材料的采购成本	

图 4-1

（二）原材料

“原材料”科目用于核算企业库存的各种材料的实际成本。其性质属资产类。其结构见图 4-2。按材料品种和规格对“原材料”科目设置明细分类账，进行明细分类核算。

原材料

验收入库材料的实际成本	发出材料的实际成本
余额：结存材料实际成本	

图 4-2

（三）委托加工物资

“委托加工物资”科目核算企业委托外单位加工各种材料、商品等物资的实际成本。其性质属资产类。其结构见图 4-3。按加工合同、受托加工单位或加工物资的品种等进行明细分类核算。

委托加工物资

发出加工材料的成本、加工费、运杂费及收回后直接销售应交的消费税	收回加工入库材料的成本及收回剩余材料的成本
余额：尚未加工完成的物资成本	

图 4-3

二、收入原材料核算

（一）外购原材料核算

1. 外购原材料的成本

外购原材料的成本是指原材料从采购到入库前所发生的支出，一般包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于原材料采购成本的费用。具体包括：

（1）购买价款，是指企业购入的材料或商品的发票账单上列明的价款，但不包括按规定可以抵扣的增值税额。

（2）运杂费，包括运输费、装卸费、保险费、包装费、仓储费等，不包括按规定根据运费的一定比例计算的可抵扣的增值税额。

（3）运输途中的合理损耗。

（4）入库前的挑选整理费用，主要包括挑选整理中发生的工费支出和必要的损耗，并扣除回收的下脚废料价值。

（5）其他税金，是指企业购买、自制或委托加工存货发生的消费税、资源税和不能从增值税销项税额中抵扣的增值税进项税额等。关税是企业从国外采购存货，进口报关时按照有关规定交纳的海关关税，构成进口货物的成本。

上述第（1）项应当直接计入外购存货的实际成本，第（2）、（3）、（4）、（5）项，凡是能够分清的，可以直接计入各种外购存货的实际成本，不能分清的，应当按照存货的买价或重量等比例，分摊计入各种存货采购成本。

2. 外购原材料的会计处理流程

（1）发票账单与材料同时到达的会计处理流程见图 4-4。

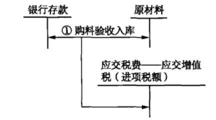


图 4-4 账单与材料同时到达处理流程

（2）发票账单已到、材料未到的会计处理流程见图 4-5。

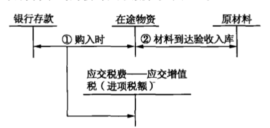


图 4-5 账单已到、材料未到处理流程

（3）材料已到、发票账单未到的会计处理流程见图 4-6。

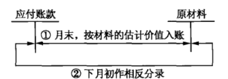


图 4-6 材料已到、发票账单未到处理流程

3. 外购原材料会计核算

（1）发票账单与材料同时到达。根据银行结算凭证、发票账单和收料单等确定材料成本，借记“原材料”科目，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目；按实际支付的款项或应付票据面值，贷记“银行存款”科目、或贷记“其他货币资金”、“应付票据”等科目。

【例 4-1】 云阳公司为增值税一般纳税人，2009 年 3 月 5 日购进甲材料 1 000 公斤，单价为 100 元/公斤，税率 17%，运杂费用 2 500 元，其中运费 2 000 元，同时验收入库，已开出转账支票支付。

借：原材料——甲材料　102 360

　　应交税费——应交增值税（进项税额）　17 140

　　贷：银行存款　119 500

按税法规定，外地运输费可以按运输费的普通发票运费金额的 7% 计算增值税进项税额予以抵扣，运杂费不得抵扣。

（2）发票账单已到、材料未到。按发票账单等结算凭证，借记“在途物资”科目，按增值税专

用发票上注明的增值税进项税额，借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目，按实际支付的款项或应付票据面值，贷记“银行存款”科目，或贷记“其他货币资金”、“应付票据”等科目。待材料验收入库后，再根据验收入库单，借记“原材料”等科目，贷记“在途物资”科目。

【例4-2】 云阳公司办理银行汇票1张250 000元，采购员赴上海采购丙材料一批，增值税专用发票注明材料价款200 000元，增值税34 000元，对方代垫运杂费2 000元，按实际金额办理了结算，材料尚未到达企业，3天后材料到达并验收入库，接银行通知余款划回。

① 办理汇票 借：其他货币资金——银行汇票存款 250 000
贷：银行存款 250 000

② 采购 借：在途物资——丙材料 202 000
应交税费——应交增值税(进项税额) 34 000
贷：其他货币资金——银行汇票存款 236 000

③ 材料入库 借：原材料——丙材料 202 000
贷：在途物资——丙材料 202 000

④余款划回 借：银行存款 14 000
贷：其他货币资金——银行汇票存款 14 000

(3) 材料已到、发票账单未到。先根据材料入库的实际数量登记明细账，暂不进行总分类核算；待发票账单等结算凭证到达企业后，按实际成本编制记账凭证进行总分类核算。但如果月末材料结算凭证还未到达企业，则应按材料的暂估价值入账，借记“原材料”科目，贷记“应付账款”科目，下月初用红字冲回。待结算凭证到达企业后，再按发票账单上实际成本、税金进行账务处理。

【例4-3】 云阳公司采用委托收款结算方式从红星公司购入乙材料一批，材料已验收入库，月末发票账单尚未收到，合同价为85 000元。

云阳公司月末按合同价暂估价入账：

借：原材料——乙材料 85 000
贷：应付账款——暂估应付账款 85 000

下月初用红字冲回：

借：原材料——乙材料 [85 000]
贷：应付账款——暂估应付账款 [85 000]

次月6日收到相关发票账单，价款90 000元，增值税15 300元，购进材料支付的运费800元(其中可抵扣的增值税按7%计算为56元)。验单后上述款项已通过银行支付。

借：原材料——乙材料 90 744
应交税费——应交增值税(进项税额) 15 356
贷：银行存款 106 100

(4) 采用预付货款方式采购材料。企业预付货款时，按实际预付的金额，借记“预付账款”科目，贷记“银行存款”科目。待预付货款的材料验收入库后，再根据供应单位的发票账单上的应列货款和注明的增值税进项税额，借记“原材料”科目和“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目，按原材料价款与增值税进项税额之和，贷记“预付账款”科目。

【例4-4】 假定【例4-1】采用预付账款方式结算，云阳公司开出转账支票预付100 000元，其他资料相同。

① 预付时：

借:预付账款　　100 000
　贷:银行存款　　100 000

② 收到材料和发票账单:

借:原材料——甲材料　　102 360(100 000 + 2 500 − 2 000 × 7%)
　应交税费——应交增值税(进项税)　　17 140(17 000 + 2 000 × 7%)
　贷:预付账款　　119 500

③ 补付货款:

借:预付账款　　19 500
　贷:银行存款　　19 500

(5)外购原材料入库时的短缺和毁损的处理。

企业购入材料验收入库时,如发现短缺和毁损,应查明原因,分清经济责任,区别不同情况进行处理:①属于供应单位负责,若货款尚未支付,则按实收数量付款或全部拒付;若货款已经支付,则应填制赔偿请求单,要求退款或补货,退款在"应付账款"中核算,补货可以保留在"在途物资"账户中;②属于运输机构或过失人负责,应填制赔偿请求单,请求赔偿,通过"其他应收款"账户核算;③属于运输途中合理损耗,应计入材料实际采购成本,会计上不必单独处理,只是相应地提高了材料的实际单位成本;④属于运输途中非正常损失,不得增加物资采购成本,应先记入"待处理财产损溢"账户,待查明原因后再作处理;⑤因遭受意外灾害发生的损失,应先记入"待处理财产损溢"账户,待查明原因后再作处理。

上列短缺的原材料涉及增值税的,应按新税法规定进行相应处理。新税法规定,由于管理不善造成毁损、被盗和霉烂,进项税额不得抵扣,应转出;由于自然灾害(地震、水灾)造成毁损,进项税额可以抵扣。

【例4-5】 云阳公司从联华公司购入原材料2 000件,单价30元,增值税专用发票上注明的增值税进项税额为10 200元,款项通过银行转账支付。但材料尚未收到。待所购材料运达后,验收时发现短缺100件,经查,云阳公司确认短缺的原材料中有50件为供货方发货时少付,经与联华公司协商,由其补足少付的材料;有40件为运输单位责任造成的短缺,经与运输单位协商,由其全额赔偿;其余10件属于运输途中的合理损耗。

① 支付货款,材料尚在运输途中:

借:在途物资　　60 000
　应交税费——应交增值税(进项税额)　　10 200
　贷:银行存款　　70 200

② 材料验收时发现短缺,原因待查,其余材料入库:

借:原材料　　57 000
　待处理财产损溢——待处理流动资产损溢　　3 000
　贷:在途物资　　60 000

③ 短缺原因查明,进行相应的会计处理:

借:原材料　　300
　在途物资　　1 500
　其他应收款——××运输单位　　1 404
　贷:待处理财产损溢——待处理流动资产损溢　　3 000
　　应交税费——应交增值税(进项税额转出)　　204

④ 收到供货方补发的材料:

借:原材料　　1 500

　贷:在途物资　　1 500

⑤ 收到运输单位赔偿的货款:

借:银行存款　　1 404

　贷:其他应收款——××运输单位　　1 404

（二）自制原材料核算

1. 自制原材料的成本

自制原材料的入账价值为其制造成本,按照自制过程中发生的直接材料、直接人工、其他直接费用和应分摊的间接费用确定。

2. 自制原材料的会计处理

企业自制并已验收入库的原材料,按确定的实际成本,借记“原材料”或“周转材料”等存货科目,贷记“生产成本”科目。

【例4-6】 云阳公司辅助生产车间制造完成一批材料,已验收入库,经计算,该批材料的实际成本为30 000元。

借:原材料　　30 000

　贷:生产成本——辅助生产成本　　30 000

（三）以非货币性资产交换取得的原材料

非货币性资产交换是一种非经常性交易行为,是交易双方主要以存货、固定资产、无形资产和长期股权投资等非货币性资产进行的交换,交换中一般不涉及货币性资产或涉及少量的货币性资产。我国现行会计准则规定,收到补价方,补价占换出资产的公允价值的比例小25%;支付补价方,支付的补价占换出资产的公允价值与支付的补价之和小于25%。高于(含)25%的,视为不属于非货币性资产交易。

企业以非货币性资产交换取得的原材料,其入账价值应根据该项交换是否具有商业实质以及换入原材料或换出资产的公允价值是否能够可靠的计量,分别采用公允价值计量或以账面价值计量。

1. 换入的原材料以公允价值计量

（1）换入原材料以公允价值计量的条件。

企业通过非货币性资产交换取得的原材料,在同时满足下列两个条件时,其入账价值应当以公允价值为基础进行计量。

① 该项交换具有商业实质。

能够满足下列条件之一的非货币性资产交换具有商业实质:一是换入资产的未来现金流量在风险、时间和金额方面与换出资产显著不同。通常包括但不限于以下几种情况,换入资产和换出资产产生的未来现金流量总额相同,获得这些现金流量的风险相同,但现金流量流入企业的时间明显不同;换入资产和换出资产产生的未来现金流量时间和金额相同,但企业获得这些现金流量的不确定性程度存在明显差异;换入资产和换出资产产生的未来现金流量总额相同,预计为企业带来现金流量的时间跨度相同风险也相同,但各年产生的现金流量金额存在明显差异。

二是换入资产与换出资产的预计未来现金流量现值不同,且其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比是重大的,即换入资产对换入企业的特定价值(即预计未来现金流量现值)

与换出资产存在明显差异。

在确定非货币性资产交换是否具有商业实质时，企业应当关注交易各方之间是否存在关联方关系。关联方关系的存在可能导致发生的非货币性资产交换不具有商业实质。

② 换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。

公允价值是指在公平交易中，熟悉情况的交易双方，自愿进行资产交换或债务清偿的金额。

符合下列情形之一的，均可以表明换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量：一是换入资产或换出资产存在活跃市场。对于存在活跃市场的存货、长期股权投资、固定资产、无形资产等非货币性资产，应当以该资产的市场价格为基础确定其公允价值；二是换入资产或换出资产不存在活跃市场，但同类或类似资产存在活跃市场；三是换入资产或换出资产不存在同类或类似资产可比市场交易，可以采用估值技术确定其公允价值。

换入资产和换出资产公允价值均能够可靠计量的，应当以换出资产的公允价值为基础确定换入资产的成本，因为资产取得成本的基本含义是为取得某项资产而付出的资产对价。但是，如果有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠，应以换入资产的公允价值为基础确定换入资产的成本。

（2）换入原材料以公允价值计量的会计处理。

在非货币性资产交换不涉及补价原材料的入账价值，应当按照换出资产的公允价值加上应支付的相关税费，减去可抵扣的增值税进项税额确定。如果有确凿证据表明换入原材料的公允价值更加可靠，应当以换入原材料的公允价值（涉及增值税时，该公允价值指不含增值税的公允价值）加上应支付的相关税费。

在采用公允价值计量的非货币性资产交换中，由于换出资产公允价值与其账面价值之间存在差额，从而产生了非货币性资产交换损益。按照现行会计准则规定，非货币性资产交换以公允价值计量的损益确认原则为：①换出资产为存货的，应当作为销售处理，以其公允价值确认收入，并按账面价值结转成本。涉及增值税的，还应进行相应的处理；②换出资产为固定资产、无形资产的，换出资产公允价值与其账面价值的差额，计入营业外收入或营业外支出；③换出资产为长期股权投资、可供出售金融资产的，换出资产公允价值与其账面价值的差额，计入投资收益。

【例4-7】 云阳公司以长期股权投资换入艺苑公司一批原材料，支付原材料运杂费1 000元。云阳公司换出股权投资的账面余额为245 000元，已计提股权投资减值准备30 000元，公允价值为190 000元；交易中不涉及补价。云阳公司以公允价值为基础确定换入原材料的成本。假定除增值税和运杂费之外，该项交易中未涉及其他相关税费。

换入原材料入账成本 = 190 000 + 1 000 − 27 607 = 163 393（元）

换出股权投资公允价值与账面价值之差 = 190 000 − (245 000 − 30 000)

= −25 000（元）

借：原材料　　163 393

　应交税费——应交增值税（进项税额）　　27 607

　投资收益　　25 000

　长期股权投资减值准备　　30 000

　贷：长期股权投资　　245 000

　　银行存款　　1 000

非货币性资产交换涉及补价和原材料的入账价值确定方法：支付补价方，应当以换出资产的公允价值加上支付的补价和应支付的相关税费，减去可抵扣的增值税进项税额。收到补价方，应当以换出资产的公允价值减去收到的补价，加上应支付的相关税费，再减去可抵扣的增值税进项税额，作为换入原材料的入账价值。

【例4-8】 云阳公司以一批库存商品交换艺苑公司的一批原材料，云阳公司和艺苑公司各支付运杂费1 000元。收到艺苑公司开具增值税专用发票价款16 2393元，税额27 606元。云阳公司换出库存商品的账面余额为240 000元，不含增值税的公允价值为300 000元，增值税税额为51 000元；艺苑公司换出原材料账面余额为260 000元，不含增值税的公允价值为270 000元，增值税税额为45 900元；艺苑公司向云阳公司支付补价35 100元。云阳公司和艺苑公司均以公允价值为基础确定换入存货的成本。假定除增值税和运杂费之外，该项交易中未涉及其他相关税费。

(1) 云阳公司以库存商品换入原材料的会计处理。

从收到补价的云阳公司看，收到的补价占换出资产的公允价值的比例小于25%，属非货币性资产交换。

换入原材料入账成本 = 300 000 - 35 100 + 51 000 + 1 000 - 45 900

或 = 270 000 + 1 000 = 271 000(元)

借：原材料　　271 000
　应交税费——应交增值税(进项税额)　　45 900
　银行存款　　35 100
　贷：主营业务收入　　300 000
　　应交税费——应交增值税(销项税额)　　51 000
　　银行存款　　1 000
借：主营业务成本　　240 000
　贷：库存商品　　240 000

(2) 艺苑公司以原材料换入库存商品的会计处理。

从支付补价的艺苑公司看，支付的补价占换入资产的公允价值的比例小于25%，属非货币性资产交换。

换入库存商品入账成本 = 270 000 + 35 100 + 45 900 + 1 000 - 51 000 = 301 000(元)

借：库存商品　　301 000
　应交税费——应交增值税(进项税额)　　51 000
　贷：其他业务收入　　270 000
　　应交税费——应交增值税(销项税额)　　45 900
　　银行存款　　36 100
借：其他业务成本　　260 000
　贷：原材料　　260 000

2. 换入的原材料以账面价值计量

在非货币性资产交换中，若不能同时满足按公允价值计量的两个条件，则企业换入的原材料以账面价值计量，换入的原材料入账价值确定方法如下。

(1) 在非货币性资产交换不涉及补价的情况下，应当以换出资产的账面价值加上应支付的相关税费，减去可抵扣的增值税进项税额，作为换入原材料的入账价值；(2)若非货币性资

产交换涉及补价，支付补价方，应当以换出资产的账面价值加上支付补价和应支付的相关税费，减去可抵扣的增值税进项税额；(3) 收到补价方，应以换出资产账面价值加上应付相关税费，减去收到补价和可抵扣的增值税进项税额。

企业换入原材料以账面价值计量，无论是否涉及补价，均不确认损益。

【例4-9】 云阳公司以一台设备换艺苑公司的一批原材料。设备原价为170 000元，累计折旧为50 000元，云阳公司以银行存款支付设备清理费用1 500元，支付原材料运杂费800元，换入原材料可抵扣的增值税额为17 000元，不涉及补价。云阳公司以账面价值为基础确定换入存货成本。该项交易中未涉及其他相关税费。

(1) 将换出的设备转入清理：

借：固定资产清理	120 000	
累计折旧	50 000	
贷：固定资产		170 000

(2) 支付设备清理费用：

借：固定资产清理	1 500	
贷：银行存款		1 500

(3) 以设备换入原材料：

换入原材料入账成本 = (170 000 − 50 000 + 1 500) + 800 − 17 000

= 121 500 + 800 − 17 000 = 105 300(元)

借：原材料	105 300	
应交税费——应交增值税(进项税额)	17 000	
贷：固定资产清理		121 500
银行存款		800

【例4-10】 云阳公司以一项专利权换入艺苑公司的一批原材料。换出专利权的账面原价为300 000元，累计摊销为50 000元，应缴纳营业税12 500元；换入原材料可抵扣的增值税额为34 000元，云阳公司向艺苑公司收取补价7 500元。云阳公司以账面价值为基础确定换入存货的成本。假定除营业税和增值税外，该项交易中未涉及其他相关税费。

换入原材料入账成本 = (300 000 − 50 000) + 12 500 − 7 500 − 34 000 = 221 000(元)

借：原材料	221 000	
应交税费——应交增值税(进项税额)	34 000	
银行存款	7 500	
累计摊销	50 000	
贷：无形资产		300 000
应交税费——应交营业税		12 500

(四) 通过债务重组取得的原材料

1. 债务重组的概念

(1) 含义：债务重组是指在债务人发生财务困难的情况下，债权人按照其与债务人达成的协议或法院的裁定作出让步的事项。

(2) 债务重组的确认应主要从以下两个特征进行判断：①债务重组的前提条件是“债务人发生财务困难”；②债务重组的业务实质是“债权人对债务人作出让步”。

(3) 应正确确定债务重组日。债务重组日是债务重组完成日，即债务人履行协议或法院

裁定,将相关资产转让给债权人、将债务转为资本或修改偿债条件后开始执行的日期。

2. 债务重组的方式

债务重组的方式主要包括以下四种:

(1) 以资产清偿债务,包括以下两种形式:①以低于债务账面价值的现金清偿债务;②以非现金资产清偿债务。债务人用于清偿债务的非现金资产主要有存货、金融资产、固定资产、长期投资、无形资产等。

(2) 债务转为资本是指债务人将债务转为资本,债权人将债权转为股权。但可转换公司债券按协议转为资本,属于正常情况下债务转资本,不作为债务重组处理。

(3) 修改其他债务条件。除以现金、非现金资产、债务转为资本以外其他方式进行债务重组,如债权人同意延长债务偿还期限、同意延长债务偿还期限但要加收利息等。

(4) 混合重组方式。采用以上两种或两种以上方式的组合。

3. 债务重组取得原材料的会计处理

(1) 债务重组取得原材料的入账价值。应当按照受让原材料的公允价值及相关运杂费等计入相关原材料的成本。增值税一般纳税人受让原材料允许抵扣的增值税进项税额应当单独入账,不计入原材料成本。

(2) 债务重组损失的确认原则。债权的账面余额与受让原材料包含增值税公允价值之间的差额,应当作为债务重组损失,计入当期营业外支出。如果重组债权已计提了减值准备,应先将重组债权的账面余额与受让原材料包含增值税的公允价值之间的差额冲减已计提的减值准备,冲减后仍有损失的作为债务重组损失,计入当期营业外支出;若冲减后减值准备仍有余额的,应予转回并抵减当期资产减值损失。

【例 4-11】 云阳公司应收艺苑公司销货款 850 000 元,因艺苑公司发生财务困难,不能如期偿还,经协商,艺苑公司以一批原材料抵债,云阳公司支付材料运杂费 2 000 元。该批原材料不含增值税公允价值 700 000 元,可抵扣增值税进项税额 119 000 元。要求作出云阳公司会计处理。

(1)云阳公司未对该项应收账款计提减值准备:

债务重组损失 = 850 000 - 700 000 - 119 000 = 31 000(元)

原材料入账成本 = 700 000 + 2 000 = 702 000(元)

借:原材料	702 000	
应交税费——应交增值税(进项税额)	119 000	
营业外支出——债务重组损失	31 000	
贷:应收账款——乙公司		850 000
银行存款		2 000

(2) 假设上例云阳公司对该项应收账款计提 20 000 元减值准备:

债务重组损失 = (850 000 - 819 000) + 20 000 = 11 000(元)

借:原材料	702 000	
应交税费——应交增值税(进项税额)	119 000	
坏账准备	20 000	
营业外支出——债务重组损失	11 000	
贷:应收账款——乙公司		85 000
银行存款		2 000

(3) 假设上例云阳公司对该应收账款计提50 000元减值准备:

债务重组损失 = (850 000 - 819 000) - 50 000 = -19 000(元)

借:原材料 702 000

　应交税费——应交增值税(进项税额) 119 000

　坏账准备 50 000

　贷:应收账款——乙公司 850 000

　　银行存款 2 000

　　资产减值损失 19 000

(五) 委托加工原材料

1. 委托加工原材料实际成本

委托加工原材料,是指企业委托外单位加工的各种材料等物资。实际成本应包括:加工过程中实际耗用的原材料或半成品的实际成本、支付的加工费用和加工原材料的往返运输费、装卸费等,以及按规定应计入加工成本的税金。

2. 对于委托加工原材料应负担增值税和消费税应区别不同情况处理

(1) 加工原材料应负担的增值税:①凡属加工原材料用于应交增值税项目并取得增值税专用发票的一般纳税人,可将此部分增值税作为进项税额,支付给受托加工方增值税时,借记"应交税费——应交增值税(进项税额)"科目,贷记"银行存款"科目;②凡属加工原材料用于非应税项目或免征增值税项目的,以及未取得增值税专用发票和一般纳税人和小规模纳税人加工原材料,应将这部分增值税计入加工原材料成本。

(2) 加工原材料应负担的消费税:①凡属加工原材料收回后直接用于销售的,应将由受托加工方代收代交的消费税计入委托加工原材料的成本,借记"委托加工物资"科目,贷记"银行存款"、"应付账款"等科目,待销售委托加工原材料时,不需要再缴纳消费税;②凡属加工原材料收回后用于连续生产应税消费品,按规定准予抵扣,按受托加工方代收代交的消费税,借记"应交税费——应交消费税"科目,贷记"银行存款"、"应付账款"等科目,待连续生产的应税消费品生产完成并销售时,从生产完成的应税消费品应缴纳消费税额中抵扣。

3. 委托加工的原材料加工完成验收入库并收回剩余物资

此时,按计算的委托加工存货实际成本和剩余物资实际成本,借记"原材料"、"周转材料"等科目,贷记"委托加工物资"科目。

【例4-12】 云阳公司委托群升公司加工一批甲材料(属于应税消费品)。发出A材料的实际成本为400 000元,支付加工费68 000元,支付由受托加工方代收代交的增值税11 560元、消费税52 000元,款项用银行存款支付。委托加工的甲材料收回后用于连续生产应税消费品。

(1) 发出待加工的A材料:

借:委托加工物资 400 000

　贷:原材料——A材料 400 000

(2) 支付加工费:

借:委托加工物资 68 000

　应交税费——应交增值税(进项税额) 11 560

　　　　——应交消费税 52 000

　贷:银行存款 131 560

(3) 收回加工完成的甲材料：

甲材料实际成本 = 400 000 + 68 000 = 468 000(元)

借：原材料——甲材料　468 000

　贷：委托加工物资　468 000

若云阳公司收回加工后甲材料直接用于销售，由应作如下处理：

借：委托加工物资　120 000

　应交税费——应交增值税(进项税额)　11 560

　贷：银行存款　131 560

收回加工完成甲材料实际成本 = 400 000 + 120 000 = 520 000(元)

借：原材料——甲材料　520 000

　贷：委托加工物资　520 000

(六) 投资者投入的原材料

投资者投入原材料的成本，应当按照投资合同或协议约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的除外。在投资合同或协议约定价值不公允的情况下，按照该项原材料的公允价值作为其入账价值。

【例4-13】 云阳公司收到A股东作为资本投入原材料。原材料计税价格900 000元，增值税专用发票上注明进项税额153 000元，投资各方确认按该金额作为A股东投入资本，按750 000元计入云阳公司资本金。

借：原材料　900 000

　应交税费——应交增值税(进项税额)　153 000

　贷：股本——甲股东　750 000

　　资本公积——股本溢价　303 000

(七) 接受捐赠取得的原材料

企业接受捐赠取得原材料，应当分别以下情况确定原材料实际成本：

(1) 捐赠方提供了有关凭证的，如发票、报关单、有关协议等，按凭证上标明的金额加上应支付的相关税费作为入账成本。

(2) 捐赠方没有提供有关凭证的，应当参照同类或类似原材料的市场价格估计的金额，加上应支付的相关税费确定，市场价格的确定按如下顺序：

① 同类或类似原材料存在活跃市场的，以同类或类似原材料的市场价格估计的金额确定；

② 同类或类似原材料不存在活跃市场的，以接受捐赠的原材料预计未来现金流量的现值确定。

【例4-14】 云阳公司接受艺苑公司捐赠的一批原材料，捐赠方艺苑公司没有提供发票等凭证，但市场上有同类材料，按其市场价格估计这批材料价格为250 000元，云阳公司支付运杂费2 000元。

借：原材料——××材料　252 000

　贷：银行存款　2 000

　　营业外收入——捐赠利得　250 000

三、发出原材料核算

(一) 发出原材料计价方法

我国会计准则规定,企业在确定发出存货的实际成本时,可以采用先进先出法、月末一次加权平均法、移动加权平均法或个别计价法。企业应当根据实际情况,综合考虑原材料性质和管理的要求,选择适当的发出原材料计价方法。原材料计价方法一旦确定,前后各期应当保持一致。

1. 先进先出法

先进先出法是以先收到的原材料先发出为假定条件,并按这种假定的原材料流转程序对发出原材料和期末原材料进行计价的方法。采用这种方法,收到原材料时,应在原材料明细分类账中逐笔登记每一批原材料的数量、单价和金额;发出原材料时,按照先进先出的原则确定单位实际成本,逐笔登记原材料的发出金额和结存金额。

【例 4-15】 云阳公司 2009 年 9 月份甲材料的购进、发出和结存资料,见表 4-1。云阳公司采用先进先出法计算的甲材料本月发出和月末结存成本如下:

9 月 5 日发出甲材料成本 $=200\times60+200\times66=25\ 200$(元)

9 月 15 日发出甲材料成本 $=300\times66+500\times70=54\ 800$(元)

9 月 28 日发出甲材料成本 $=100\times70+200\times68=20\ 600$(元)

期末结存甲材料成本 $=300\times68=20\ 400$(元)

表 4-1 甲材料收发资料表

单位:元

2009 年		摘 要	收 入		发出数量	结存数量
月	日		数量(公斤)	单价(元)		
9	1	期初存货	200	60		400
9	3	购进	500	66		700
9	5	发出			400	300
9	11	购进	600	70		900
9	15	发出			800	100
9	24	购进	500	68		600
9	28	发出			300	300

根据表 4-1 采用先进先出法计算发出存货成本和期末结存存货成本,见表 4-2。

表 4-2 存货明细账(先进先出法)

存货类别: 计量单位:元/件

存货编号: 最高存量:

存货名称及规格:甲材料 最低存量:

2009 年		凭证编号	摘 要	收 入			发 出			结 存		
月	日			数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
9	1		期初结存							200	60	12 000
	3		购进	500	66	33 000				700		45 000

续表

2009年		凭证编号	摘　要	收　入			发　出			结　存		
月	日			数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
	5		发出				400		25 200	300		19 800
	11		购进	600	70	42 000				900		61 800
	15		发出				800		54 800	100		7 000
	24		购进	500	68	34 000				600		41 000
	28		发出				300		20 600	300		20 400
9	30		期末结存	1 600		109 000	1 500		100 600	300	68	20 400

2. 全月一次加权平均法

全月一次加权平均法，指以月初结存存货（原材料）数量加本月收入存货（原材料）数量作为权数，去除月初结存存货（原材料）实际成本加本月收入存货（原材料）实际成本，计算出存货（原材料）的加权平均单位成本，从而确定本月发出存货（原材料）实际成本和期末存货（原材料）实际成本的一种方法。计算公式如下：

$$加权平均单价=\frac{(期初结存金额+本月收入金额)}{(月初结存数量+本月收入数量)}$$

$$期末结存金额=期末结存数量\times加权平均单价$$

$$本期发出存货成本=本期发出存货数量\times加权平均单价$$

【例4-16】　云阳公司2009年9月份甲材料的购进、发出和结存资料，见表4-1。云阳公司采用月末一次加权平均法计算的甲材料本月加权平均单位成本及本月发出和期末结存成本如下：

$$加权平均单位成本=\frac{12\ 000+109\ 000}{200+1\ 600}=67.22（元/件）$$

期末结存甲材料成本 $=300\times67.22=20\ 166$（元）

本月发出甲材料成本 $=(12\ 000+109\ 000)-20\ 166=100\ 834$（元）

根据上述计算，本月甲材料的收入、发出和结存情况，见表4-3。

表4-3　存货明细账（月末一次加权平均法）

存货类别：　　　　　　　　　　计量单位：元/件
存货编号：　　　　　　　　　　最高存量：
存货名称及规格：甲材料　　　　最低存量：

2009年		凭证编号	摘　要	收　入			发　出			结　存		
月	日			数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
9	1		期初结存							200	60	12 000
	3		购进	500	66	33 000				700		
	5		发出				400			300		
	11		购进	600	70	42 000				900		
	15		发出				800			100		

续表

2009年		凭证编号	摘要	收入			发出			结存		
月	日			数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
	24		购进	500	68	34 000				600		
	28		发出				300			300		
6	30		期末结存	1 600		109 000	1 500		100 834	300	67.22	20 166

这种方法只需在月末计算一次，比较方便。但只能在期末确定存货成本，无法随时从账面上提供存货的结存金额，不利于加强存货的日常管理。

3. 移动加权平均法

移动加权平均法是指平时每入库一批存货（原材料），就以原有存货（原材料）库存数量和本次入库存货（原材料）数量为权数，计算一个加权平均单位成本，据以对其后发出存货（原材料）进行计价的一种方法。计算公式如下：

$$移动平均单价=\frac{(本次收入前结存金额+本次收入金额)}{(本次收入前结存数量+本次收入数量)}$$

本批发出原材料成本＝本批发出原材料数量×当前移动平均单价

期末结存金额＝期末结存数量×期末移动加权平均单价

特别提醒：为保证账簿记录的完整，当加权平均单价或移动平均单价除不尽时，应先确定结存存货成本，再计算发出存货成本。

【例4-17】 云阳公司2009年9月份甲材料的购进、发出和结存资料，见表4-1。云阳公司采用移动加权平均法计算甲材料本月移动加权平均单位成本及本月发出和期末结存成本如下：

$$9月3日购进后移动平均单位成本=\frac{12\ 000+33\ 000}{200+500}=64.29(元/件)$$

9月5日结存甲材料成本＝300×64.29＝19 287（元）

9月5日发出甲材料成本＝45 000－19 287＝25 713（元）

$$9月11日购进后移动平均单位成本=\frac{19\ 287+42\ 000}{300+600}=68.10(元/件)$$

9月15日结存甲材料成本＝100×68.10＝6 810（元）

9月15日发出甲材料成本＝61 287－6 810＝54 477（元）

$$9月24日购进后移动平均单位成本=\frac{6\ 810+34\ 000}{100+500}=68.02(元/件)$$

9月29日结存甲材料成本＝300×68.02＝20 406（元）

9月28日发出甲材料成本＝40 810－20 406＝20 404（元）

期末结存甲材料成本＝300×68.02＝20 406（元）

根据上述计算，本月甲材料的收入、发出和结存情况，见表4-4。

表 4-4　存货明细账(移动加权平均法)

存货类别：　　　　计量单位：元/件
存货编号：　　　　最高存量：
存货名称及规格：甲材料　　　　最低存量：

2009 年		凭证编号	摘要	收入			发出			结存		
月	日			数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
9	1		期初结存							200	60	12 000
	3		购进	500	66	33 000				700	64.29	45 000
	5		发出				400		25 713	300	64.29	19 287
	11		购进	600	70	42 000				900	68.10	61 287
	18		发出				800		54 477	100	68.10	6 810
	27		购进	500	68	34 000				600	68.02	40 810
	29		发出				300		20 404	300	68.02	20 406
6	30		期末结存	1 600		109 000	1 500		100 594	300	68.02	20 406

4. 个别计价法

个别计价法也叫个别认定法、具体辨认法、分批实际法，是以每次(批)收入存货(原材料)的实际成本作为发出各该次(批)存货(原材料)成本的方法。采用这种方法要求企业按品种和批次设置详细的存货记录，并在存货上附加标签或编号，以便正确辨认确定发出存货的个别实际成本。

个别计价法适用于容易识别、不能互换使用、为特定项目专门购入或制造并单独存放的存货、金额特别大、体积特别大等。

【例 4-18】 云阳公司 2009 年 9 月份甲材料的购进、发出和结存资料，见表 4-1。经具体辨认，9 月 5 日发出的 400 件甲材料中，有 100 件属于期初结存，有 300 件属于 9 月 3 日第一批购进；9 月 15 日发出的 800 件甲材料中，有 100 件属于期初结存，有 100 件属于 9 月 3 日购进的，其余 600 件属于 9 月 11 日第二批购进的商品；9 月 28 日发出的 300 件均属于 9 月 27 日第三批购进的商品。华联公司采用个别计价法计算甲材料本月发出和月末结存成本如下：

9 月 5 日发出甲材料成本 = 100 × 60 + 300 × 66 = 25 800(元)

9 月 15 日发出甲材料成本 = 100 × 60 + 100 × 66 + 600 × 70 = 54 600(元)

9 月 28 日发出甲材料成本 = 300 × 68 = 20 400(元)

月末结存甲材料成本 = 100 × 66 + 200 × 68 = 20 200(元)

根据上述计算，本月甲材料的收入、发出和结存情况，见表 4-5。

表 4-5 存货明细账(个别计价表)

存货类别: 计量单位:元/件
存货编号: 最高存量:
存货名称及规格:甲材料 最低存量:

2009年		凭证编号	摘要	收入			发出			结存		
月	日			数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
6	1		期初结存							200	60	12 000
	3		购进	500	66	33 000				700		45 000
	5		发出				400		25 800	300		19 200
	11		购进	600	70	42 000				900		61 200
	15		发出				800		54 600	100		6 600
	24		购进	500	68	34 000				600		40 600
	28		发出				300		20 400	300		20 200
	30		期末结存	1600		109 000	1 500		100 800	300	67.33	20 200

(二)发出原材料会计核算流程

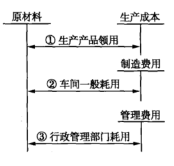


图 4-7 发出原材料会计核算流程

(三)原材料发出的账务处理

1. 生产经营领用的材料

直接用于产品生产的,借记"生产成本"科目;用于车间一般耗用的,借记"制造费用"科目;用于企业管理方面的,借记"管理费用"科目;为销售产品而消耗的,借记"销售费用"科目;按发出材料的全部成本,贷记"原材料"科目。

2. 出售的材料

按已收或应收的价款,借记"银行存款"科目;根据实际的营业收入贷记"其他业务收入"、"应交税费——应交增值税(销项税额)"科目。月末,结转出售原材料的实际成本借记"其他业务成本"科目,贷记"原材料"科目。

3. 在建工程领用的原材料

用于生产用机器设备等动产(不含个人消费的小汽车、摩托车和游艇)的增值税进项税额准予抵扣,因此,按领用原材料的账面价值借记"在建工程"科目,贷记"原材料"科目。但房屋建筑物等不动产(含非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费)的增值税进项税额不准予抵扣,应计入工程成本。

4. 其他用途发出的原材料

企业将原材料用于非货币性资产交换、债务重组等,应作销售处理,按原材料公允价值确认销售收入,同时,按原材料账面价值结转销售成本。

【例 4-19】 云阳公司 2009 年 6 月根据领料凭证编制"发料凭证汇总表"(见表 4-6)。

表 4-6 发料凭证汇总表

	主要材料	辅助材料	外购半成品	修理用备件	包装材料	合计
产品用	43 430	2 737.10	7 615.40	3 181.50		56 964
车间用		1 075.65				1 075.65
厂部用		747.40				747.40
销售用		800				800.00
工程用	30 000					30 000
外销	700					700
合计	74 130	5 360.15	7 615.40	3 181.50		90 287.05

借:生产成本 56 964
　制造费用 1 075.65
　管理费用 747.40
　销售费用 800
　其他业务成本 700
　在建工程 30 000
　贷:原材料 90 287.05

四、期末原材料清查核算

为了核算企业在财产清产中查明的各种原材料(存货)盘盈、盘亏和毁损情况,应设置"待处理财产损溢"账户,其借方登记发生各种财产物资盘亏、毁损金额和批准转销盘盈金额;贷方登记发生各种财产物资的盘盈金额和批准转销的盘亏、毁损金额;期末借方余额反映尚未处理各种财产物资的净损失;期末贷方余额反映尚未处理各种财产物资的净溢余。

(一) 原材料盘盈的账务处理

造成原材料盘盈的原因主要是企业收发计量错误所致,因此,对于盘盈的原材料应冲减管理费用,其会计核算流程如图 4-8。

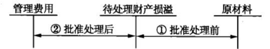


图 4-8 原材料盘盈会计核算流程

【例 4-20】 云阳公司进行财产清查,发现盘盈甲材料 1 000 公斤,按市场价格确定的成本为 5 元/公斤,原因待查。

借:原材料——甲材料 5 000
　贷:待处理财产损溢——待处理流动资产损溢 5 000

盘盈的材料系收发时计量误差所致,经批准冲减企业的管理费用。

借:待处理财产损溢——待处理流动资产损溢 5 000

贷:管理费用 5 000

（二）原材料盘亏及毁损的账务处理

原材料(存货)盘亏和毁损的处理,应根据不同的原因分别进行处理:(1)属于自然损耗产生的定额内损耗,经批准后转作管理费用;(2)属于计量收发错误和管理不善等原因造成的存货盘亏和毁损,先扣除残料价值、可以收回的保险赔款和过失人的赔偿,然后将净损失记入管理费用;(3)属于自然灾害或意外事故造成的存货毁损,在扣除残料价值、可以抵扣进项税和获得保险赔款后,将其净损失转作营业外支出。其会计流程如图4-9。

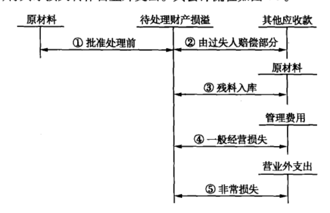


图4-9 原材料盈亏会计核算流程

【例4-21】 云阳公司在今年3月份的盘点中发现乙材料盘亏400公斤,每公斤20元,云阳公司为增值税的一般纳税人,税率为17%。该盘点已填列盘点表,并报上级审批意见。

乙材料盘亏400公斤:

借:待处理财产损溢——待处理流动资产损溢 8 000

贷:原材料——乙材料 8 000

【例4-22】 沿上例,审批意见下达后,乙材料盘亏400公斤中有200公斤属保管不善造成,其中,应由保险公司承担100公斤的赔偿,仓库保管员承担100公斤赔偿,另200公斤中有50公斤属上次发生洪水时造成损失。剩余乙材料损失由公司负担。

云阳公司批准后乙材料转销处理:

借:其他应收款——保险公司(100×20×1.17) 2 340

其他应收款——××保管员(100×20×1.17) 2 340

管理费用 (150×20×1.17) 3 510

营业外支出 (50×20) 1 000

贷:待处理财产损溢——待处理流动资产损溢 8 000

应交税费——应交增值税(进项税额转出) 1 190

第三节 原材料按计划成本核算

原材料按计划成本计价时,原材料的收入、发出和结存均按预先确定的计划成本计价。原材料的收发凭证以及总账和明细账均按计划成本进行登记。材料计划成本的构成内容应当与

实际成本的构成内容相同。这种方法的优点是既可以简化原材料的日常核算手续,又有利于发挥计划成本考核采购部门的工作业绩,达到控制成本的功能。

一、账户设置

(一) 材料采购

"材料采购"科目核算企业采用计划成本进行日常核算而购入材料的采购成本。其性质为资产类;其结构见图4-10。其明细账按材料的品种设置。

材料采购	
①外购材料的实际采购成本; ②结转入库材料节约差异	①已完成采购手续且验收入库材料的计划成本;②结转入库材料超支差异; ③向有关责任人索赔
余额:在途材料的实际成本	

图4-10

(二) 材料成本差异:

"材料成本差异"科目核算企业材料计划成本与实际成本的差额。其性质具有双重性质。是备抵附加账户,余额可在贷方,也可在借方。其结构见图4-11。其明细账按材料的类别和品种设置明细账。

材料成本差异	
①入库材料超支差异 ②发出材料应分摊节约差异	①入库材料节约差异 ②发出材料应分摊超支差异
余额:余额超支差异	余额:余额节约差异

图4-11

(三) 原材料

"原材料"科目的结构见图4-12。

原材料	
入库材料计划价	发出材料计划价
结存原材料计划成本	

图4-12

二、原材料计划价核算流程

原材料计划价核算流程见图4-13。

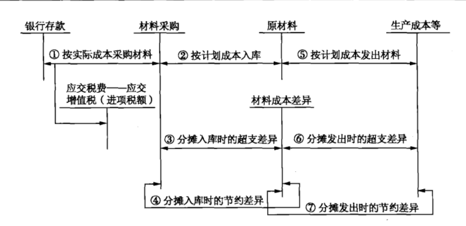


图 4-13 原材料计划价会计核算流程

收到发票账单，按采购材料的实际成本（价款和运杂费）借记“材料采购”科目，按增值税专用发票上注明的增值税进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目；按实际付款额贷记“银行存款”科目；或者贷记“其他货币资金”科目，采用商业汇票结算方式贷记“应付票据”科目；若企业采用预付货款方式，则贷记“预付账款”科目。

三、外购原材料的核算

材料验收入库，按已经办理结算的入库材料的计划成本。借记“原材料”科目，贷记“材料采购”科目。同时，将实际成本与计划成本的差额，登记在“材料成本差异”科目内。如果入库材料的实际成本小于计划成本的节约额，借记“材料采购”科目，贷记“材料成本差异”科目；如果入库材料的实际成本大于计划成本的超支额，借记“材料成本差异”科目，贷记“材料采购”科目。

月末，对于尚未收到发票账单的收料凭证，应抄列清单，并按计划成本暂估入账。下月初用红字冲回。

【例 4-23】 A 公司 2009 年 2 月 10 日购买入甲材料一批，取得的增值税专用发票注明数量 1 000 吨，单价 200 元/吨，增值税税率 17%，取得的运费专用发票注明运杂费 8 000 元，其中运费 6 000 元。2 月 15 日验收，发现短缺了 100 吨，由供应商负责，计划单价 230 元。

（1）收到发票账单：

借：材料采购——甲材料　　207 580
　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　34 420
　　贷：应付账款——甲材料　　242 000

（2）验收入库：

借：原材料——甲材料　　207 000
　　贷：材料采购——甲材料　　207 000

（3）短缺：

借：应付账款　　24 200
　　贷：材料采购——甲材料　　20 758
　　　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　3 442

（4）结转入库差异：

借：材料采购——甲材料　20 178

　　贷：材料成本差异　20 178

【例 4-24】 云阳公司的原材料采用计划成本核算。2009 年 5 月 3 日，购入一批原材料，增值税专用发票上注明的价款为 120 000 元，增值税进项税额为 20 400 元。5 月 10 日材料已验收入库，货款通过银行转账支付，该批原材料的计划成本为 125 000 元。

借：材料采购　120 000

　　应交税费——应交增值税（进项税额）　20 400

　　贷：银行存款　140 400

借：原材料　125 000

　　贷：材料采购　120 000

　　　　材料成本差异——××材料　5 000

四、发出原材料核算

为简化日常核算工作，企业可于月末编制“发料凭证汇总表”，据以进行发出材料的核算。发出原材料时，先按计划成本结转发出材料的成本，借记“生产成本”、“制造费用”、“管理费用”等科目，贷记“原材料”科目；月末结转发出材料应负担的成本差异时，借记“生产成本”、“制造费用”、“管理费用”等科目，贷记“材料成本差异”账户，如为超支差异用蓝字，如为节约差异用红字。计划成本、成本差异与实际成本之间的关系如下：实际成本 = 计划成本 + 超支差异（或 - 节约差异）。

为了便于原材料成本差异的分摊，企业应当计算材料成本差异率。

（一）材料成本差异率

材料成本差异率通常有本期材料成本差异率和期初材料成本差异率两种计算方法，具体计算公式分别如下：

$$\text{本期材料成本差异率} = \frac{\text{月初结存材料的成本差异} + \text{本月收入材料的成本差异}}{\text{月初结存材料的计划成本} + \text{本月收入材料的计划成本}} \times 100\%$$

$$\text{期初材料成本差异率} = \frac{\text{月初结存材料的成本差异}}{\text{月初结存材料的计划成本}} \times 100\%$$

（二）成本差异及实际成本

本月发出原材料应负担的成本差异及实际成本和月末结存原材料应负担的成本差异及实际成本，可按下列公式计算：

本月发出材料应负担的成本差异 = 发出材料计划成本 × 成本差异率

发出存货实际成本 = 发出存货计划成本 ± 发出存货应负担成本差异

月末结存材料应负担的成本差异 = 结存材料计划成本 × 成本差异率

结存存货实际成本 = 结存存货计划成本 ± 结存存货应负担成本差异

月末，编制结转发出材料应负担的成本差异的会计分录，超支差异用蓝字，节约差异用红字。

【例 4-25】 云阳公司期初结存甲材料计划成本为 20 000 元，期初“材料成本差异”账户借方余额 300 元，当月收入甲材料计划成本 30 000 元，本期收入材料的实际成本 29 300 元。当月发出材料的计划成本 19 500 元，其中，生产产品领用 15 000 元，车间管理领用 1 800 元，管理部门领用 1 000 元，销售部门领用 1 700 元。

A 公司月末根据已编制的“发料凭证汇总表”作如下分录：

(1) 借:生产成本——基本生产成本 15 000
制造费用 1 800
管理费用 1 000
销售费用 1 700
贷:原材料 19 500

(2) 计算本月材料成本差异率:
材料成本差异率 = (300 − 700) ÷ (20 000 + 30 000) × 100% = −0.8%

(3) 分摊本月材料应负担的成本差异:
生产成本(基本生产) = 15 000 × (−0.8%) = −120(元)
制造费用 = 1 800 × (−0.8%) = −14.4(元)
管理费用 = 1 000 × (−0.8%) = −8(元)
销售费用 = 1 700 × (−0.8%) = −13.6(元)

借:材料成本差异 156
贷:生产成本——基本生产成本 120
制造费用 14.4
管理费用 8
销售费用 13.6

【例 4-26】 云阳公司为增值税一般纳税人企业,原材料按计划成本核算,甲材料计划成本单价为 10 元,资料如下:(1)原材料甲材料账户月初借方余额 20 000 元,材料成本差异月初贷方余额 700 元,材料采购甲材料账户月初借方余额 40 000 元。(2)4 月 5 日企业上月已付款的购入甲材料 4 040 公斤如数收到,验收入库。(3)4 月 20 日从外地艺苑公司购入甲材料 8 000 公斤,发票上注明价款 80 000 元,税金 13 600 元,运费 1 000 元,款项已付,材料未到。(4)4 月 25 日从艺苑公司购入甲材料验收入库,发现短缺 40 公斤,经查为途中定额自然损耗,按实际数量验收入库。(5)4 月 30 日本月发出甲材料 8 000 公斤全部用于 A 产品的生产。要求:(1)请编制相关分录;(2)计算本月材料成本差异率及发出材料应承担差异额。

(1) 4 月 5 日材料验收入库:
借:原材料——甲材料 40 400
贷:材料采购——甲材料 40 400

同时,结转入库差异:
借:材料采购——甲材料 400
贷:材料成本差异 400

(2) 4 月 20 日收到发票账单:
借:材料采购——甲材料 80 930
应交税费——应交增值税(进项税额) 13 670
贷:银行存款 94 600

(3) 4 月 25 日验收入库:
借:原材料——甲材料 79 600
贷:材料采购——甲材料 79 600

同时,转入库差异(定额合理损耗在用计划成本核算时,不另作账目处理,但要用实际验收数量进账):

借:材料成本差异　　1 330

　　贷:材料采购——甲材料　　1 330

(4) 4月30日领料:

借:生产成本——A产品　　80 000

　　贷:原材料——甲材料　　80 000

材料成本差异率 = [-700 + (-400 + 1 330)] ÷ (20 000 + 40 400 + 79 600) = 0.1643%

发出材料差异额 = 80 000 × 0.1643% = 131.44(元)

(5) 4月30日分摊差异:

借:生产成本——A产品　　131.44

　　贷:材料成本差异　　131.44

发出材料实际成本 = 80 000 + 131.44 = 80 131.44(元)

第四节　周转材料核算

一、周转材料的概念及特点

周转材料是指企业能够多次使用、逐渐转移其价值、仍保持原有形态但不确认为固定资产的材料,如包装物和低值易耗品以及建筑承包企业里的钢模板、木模板、脚手架等。

周转材料的采购、入库、储存、领用、清查盘点与原材料等存货基本相同,既可按实际成本计价,也可按计划成本计价。

尽管如此,它们之间也还存在一定的差异,原材料是一次性耗用的存货,周转材料则可多次参加生产经营活动而不改变实物形态。周转材料在使用过程中,不断发生磨损,其价值逐渐减少,从这一点来看,它又与固定资产相似,因此,周转材料的会计处理与原材料的会计处理,不同之处主要是周转材料的耗用即周转材料摊销的会计处理。

二、周转材料的会计处理

(一)"周转材料"账户

该账户核算周转材料价值增减变化及其损耗、结存情况。其性质属资产类科目,其结构如图4-14。

周转材料

入库周转材料的实际或计划成本	发出周转材料的实际或计划成本
各种周转材料的实际或计划成本	

图4-14

其明细账按周转材料的种类设置,若采用五五摊销法或分次摊销法核算时,在周转材料种类二级账户下,分别设置"在库"、"在用"、"摊销"三级子账户进行明细核算。

(二)周转材料的核算

1. 取得周转材料的核算

其核算与原材料核算方法相同。其成本价值包括买价、发生的有关费用,支付的税金。这里不再重复。

2. 周转材料的摊销方法

常用的周转材料的摊销方法有一次转销法、五五摊销法、分次摊销法。

(1) 一次转销法。

一次转销法是指在领用周转材料时,将其账面价值一次计入相关资产成本或费用的方法。在领用时按用途,借记“生产成本”、“管理费用”、“制造费用”、“销售费用”、“其他业务成本”等科目,贷记“周转材料”科目。周转材料报废的残料价值,应冲减有关成本费用,即借记“原材料”、“银行存款”等科目,贷记“生产成本”、“管理费用”、“制造费用”、“销售费用”、“其他业务成本”等科目。

这种方法主要适用于一次领用数量不多、价值较低、使用期限较短或容易破损的管理用具和小型工具、卡具等。

【例4-27】 云阳公司对周转材料采用计划成本核算,某月生产车间领用一般工具一批,计划成本为30 000元,材料成本差异率为-2%。云阳公司应编制分录为:

借:制造费用　　29 400
　　材料成本差异　　600
　　贷:周转材料——低值易耗品　　30 000

【例4-28】 云阳公司某月销售商品领用不单独计价包装物的计划成本为5 000元,材料成本差异率为-2%。云阳公司应编制如下会计分录:

借:销售费用　　4 900
　　材料成本差异　　100
　　贷:周转材料——包装物　　5 000

【例4-29】 云阳公司某月销售商品领用单独计价包装物的计划成本为4 000元,售价为5 000元,增值税额为850元,款项已存入银行。该包装物的材料成本差异率为3%。云阳公司应编制如下会计分录:

(1) 出售单独计价包装物:

借:银行存款　　5 850
　　贷:其他业务收入　　5 000
　　　　应交税费——应交增值税(销项税额)　　850

(2) 结转所售单独计价包装物的成本:

借:其他业务成本　　4 120
　　贷:周转材料——包装物　　4 000
　　　　材料成本差异　　120

(2) 五五摊销法。

五五摊销法是指在领用周转材料时先摊销其账面价值的一半成本,在报废时再摊销其账面价值的另一半成本。

采用五五摊销法,应在“周转材料”科目下,设置“在库”、“在用”、“摊销”三级明细科目进行明细核算。五五摊销法,适用于价值较大、使用期限较长的周转材料、每期领用数量和报废数量比较均衡的周转材料。

【例4-30】 对周转材料采用计划成本核算,某月出借全新包装物一批,无偿提供给客户使用,包装物计划成本8 000元,材料成本差异率为-2%,收取押金10 000元,包装物价值摊销采用五五摊销法。该批包装物报废时残料估价1 000元。

(1) 收取押金:

借:银行存款	10 000	
贷:其他应付款		10 000

(2) 领用时:

借:周转材料——包装物——在用	8 000	
贷:周转材料——包装物——在库		8 000
同时,借:销售费用	3 920	
材料成本差异	80	
贷:周转材料——包装物——摊销		4 000

(3) 报废时:

借:销售费用	3 920	
材料成本差异	80	
贷:周转材料——包装物——摊销		4 000
同时,借:周转材料——包装物——摊销	8 000	
贷:周转材料——包装物——在用		8 000

(4) 报废包装物残料作价入库:

借:原材料	1 000	
贷:销售费用		1 000

(3) 分次摊销法。

分次摊销法是指根据周转材料的账面价值和预计使用期限,计算出每期平均摊销金额,分期摊入有关成本费用的一种方法。

某期周转材料摊销额=周转材料账面价值÷预计可使用次数×该期实际使用次数

领用时,按其账面价值,借记"周转材料——××周转材料——在用"科目;贷记"周转材料——××周转材料——在库"科目。分期摊销其账面价值时,应根据本期计算应摊销的金额,借记"生产成本"、"管理费用"、"制造费用"、"销售费用"、"其他业务成本"等科目,贷记"周转材料——××周转材料——摊销"科目;报废时,将其账面摊余价值一次摊销,借记"生产成本"、"管理费用"、"制造费用"、"销售费用"、"其他业务成本"等科目,贷记"周转材料——××周转材料——摊销"科目,同时,转销周转材料全部已摊销金额,借记"周转材料——××周转材料——摊销"科目;贷记"周转材料——××周转材料——在用"科目。报废周转材料残值收入应冲减有关成本费用,借记"原材料"、"银行存款"等科目,贷记"生产成本"、"管理费用"、"制造费用"、"销售费用"、"其他业务成本"等科目。超过使用期限但尚在继续使用的周转材料不再摊销。

第五节 存货的期末计量

一、存货期末计量原则

资产负债表日,存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。存货成本高于其可变现净值的,应当计提存货跌价准备,计入当期损益。其中,可变现净值,是指在日常活动中,存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额;存货成

本,是指期末存货的实际成本。

- 期末材料账面价值的确定
  - 若材料直接出售 ⇨ 材料按成本与可变现净值孰低计量
    材料可变现净值 = 材料估计售价 - 销售材料估计的销售费用和相关税金
  - 若材料用于生产产品 ⇨ 产品没有发生减值:材料按成本计量
    产品发生减值:材料按成本与可变现净值孰低计量
    材料可变现净值 = 产品估计售价 - 至完工估计将要发生的成本 - 销售产品估计的销售费用和相关税金

图 4-15 存货期末账面价值的确定

二、存货期末计量方法

(一) 存货减值迹象的判断

1. 存货存在下列情况之一的,表明存货的可变现净值低于成本

(1) 该存货市场价格持续下跌,并且在可预见的未来无回升的希望;(2)企业使用该项原材料生产的产品的成本大于产品的销售价格;(3)企业因产品更新换代,原有库存原材料已不适应新产品的需要,而该原材料的市场价格又低于其账面成本;(4)因企业所提供的商品或劳务过时或消费者偏好改变而使市场的需求发生变化,导致市场价格逐渐下跌;(5)其他足以证明该项存货实质上已经发生减值的情形。

2. 存货存在下列情形之一的,表明存货的可变现净值为零

(1) 已霉烂变质的存货;(2)已过期且无转让价值的存货;(3)生产中已不再需要,并且已无使用价值和转让价值的存货;(4)其他足以证明已无使用价值和转让价值的存货。

(二) 可变现净值的确定

1. 企业确定存货可变现净值时应考虑的因素

(1) 确凿的证据。存货可变现净值确凿证据,是指对确定存货可变现净值有直接影响的客观证据,如产成品或商品市场销售价格、与产成品或商品相同或类似商品市场销售价格、销售方提供资料和生产成本资料等。

(2) 持有存货的目的。由于企业持有存货的目的不同,确定存货可变现净值的计算方法也不同。一般来讲,企业持有存货的目的,一是持有以备出售,二是将在生产过程或提供劳务过程中耗用。

(3) 资产负债表日后事项影响。确定资产负债表日存货的可变现净值时,不仅考虑资产负债表日与该存货相关价格与成本波动,而且还考虑未来的相关事项。

2. 不同情况下存货可变现净值的确定

(1) 产成品、商品和用于出售的原材料等直接用于出售的存货可变现净值的确定。其可变现净值 = 估计售价 - 估计的销售费用和相关税金。

【例 4-31】 2009 年 H 公司根据市场变化,决定停止生产甲产品。将原材料中专门用于生产甲产品的外购 C 材料出售,2009 年 12 月 31 日其成本为 186 万元,数量为 20 吨。据市场调查,C 材料的市场销售价格为 7.5 万元/吨,同时销售 20 吨 C 材料可能发生的销售费用及税金 2.2 万元。则 2009 年 12 月 31 日 C 材料可变现净值为 147.8($7.5 \times 20 - 2.2$)万元。

(2) 用于生产材料、在产品或自制半成品可变现净值确定。其可变现净值 = 产品估计售价 - 至完工估计将要发生的成本 - 销售产品估计的销售费用和相关税金。

可变现净值中估计售价的确定方法
- 有合同
  - 合同数量内 ⇨ 合同价
  - 超过合同数量 ⇨ 一般市场价
- 无合同 ⇨ 一般市场价

图 4-16 可变现净值中估计售价的确定方法

【例 4-32】 云阳公司期末存货采用成本与可变现净值孰低法计价。2009 年 9 月 26 日云阳公司与国盛公司签订销售合同，由云阳公司于 2010 年 3 月 6 日向国盛公司销售笔记本电脑 10 000 台，每台 1.5 万元。2009 年 12 月 31 日云阳公司库存笔记本电脑 13 000 台，单位成本 1.4 万元，账面成本为 18 200 万元。2009 年 12 月 31 日市场销售价格为每台 1.3 万元，预计销售税费均为每台 0.05 万元。要求确认云阳公司 2009 年 12 月 31 日笔记本电脑的账面价值。

由于云阳公司持有的笔记本电脑数量 13 000 台，多于已经签订销售合同的数量 10 000 台。应该分别按有合同和超过合同两方面计算：

(1) 有合同部分其可变现净值 = 10 000 × 1.5 − 10 000 × 0.05 = 14 500 万元大于成本为 14 000万元(10 000 × 1.4)，期末价值等于成本 14 000 万元；

(2) 超过合同部分的可变现净值 = 3 000 × 1.3 − 3 000 × 0.05 = 3 750(万元)，成本 3 000 × 1.3 = 4 200 万元，期末账面价值按可变现净值计算。

(3) 该批笔记本电脑账面价值 = 14 000 + 3 750 = 17 750(万元)。

3. 材料期末计量特殊考虑

(1) 对用于生产而持有的材料等(如原材料、在产品等)，如果用其生产的产成品的可变现净值预计高于成本，则该材料应按照成本计量。其中，“可变现净值预计高于成本”中的成本是指产成品的生产成本。

【例 4-33】 2009 年 12 月 31 日云阳公司库存原材料——A 材料的账面价值(成本)为 123 000元，市场购买价格总额为 108 000 元，假设未发生其他费用；用 A 材料生产的产成品的可变现净值高于成本。确定 2009 年 12 月 31 日 A 材料的价值。

由于该原材料生产的最终产品此时并没有发生价值减损。因此，2009 年 12 月 31 日 A 材料应按其原账面价值(成本)123 000 元列示于资产负债表的存货项目中。

(2) 如果材料价格的下降等原因表明产成品的可变现净值低于成本，则该材料应按可变现净值计量。

【例 4-34】 2009 年 12 月 31 日云阳公司库存原材料——D 材料的账面价值(成本)为 420 000元，市场购买价格总额为 386 000 元，假设未发生其他费用。由于 D 材料的市场销售价格下降，用 D 材料生产的产品的市场销售价格总额由 1 200 000 元下降为 998 000 元，但其生产成本仍为 1 069 000 元，用 D 材料生产的产品尚需投入 650 000 元，估计销售费用及税金为20 000元。确定 2009 年 12 月 31 日 C 材料的价值。

根据上述资料，云阳公司可按以下步骤进行确定材料价值：

(1) 计算用该原材料所生产的产成品的可变现净值 = 产成品估计售价 − 估计销售费用及税金 = 998 000 − 20 000 = 978 000(元)。

(2) 将用该原材料所生产的产成品的可变现净值与其成本进行比较。

产成品的可变现净值 978 000 元小于其成本 1 069 000 元，因此，D 材料应当按可变现净值计量。

(3) 计算该原材料的可变现净值，并确定其期末价值。

D 材料可变现净值 = 产成品估计售价 − 将 C 材料加工成产成品尚需投入成本 − 估计销售

费用及税金 = 998 000 − 650 000 − 20 000 = 328 000(元)

D 材料的可变现净值 328 000 元小于其成本 420 000 元,因此,C 材料的期末价值应为其可变现净值 328 000 元。

【例 4-35】 云阳公司期末原材料的账面余额为 120 万元,数量为 10 吨。该原材料专门用于生产与乙公司所签合同约定的 25 台 C 产品。该合同约定:云阳公司为乙公司提供 C 产品 25 台,每台售价 8 万元(不含增值税)。将该原材料加工成 25 台 C 产品尚需加工成本总额为 101 万元。估计销售每台 C 产品尚需发生相关税费 1.8 万元(不含增值税)。期末市场上该原材料每吨售价为 9.8 万元,确定云阳公司期末该原材料的账面价值。

(1) 产成品的成本 = 120 + 101 = 221(万元),产成品的可变现净值 = 25 × 8 − 25 × 1.8 = 155(万元);(2)期末该原材料的可变现净值 = 25 × 8 − 101 − 25 × 1.8 = 54(万元),成本为 120 万元,账面价值为 54 万元。

(三) 存货跌价准备的核算

1. "存货跌价准备"账户

其性质为资产类,是"存货"的备抵账户,冲减主账户(原材料、产成品等)。用于核算企业存货跌价准备计提、使用、结余。其结构如图 4-17。按存货项目或类别进行明细核算。

存货跌价准备	
发生存货跌价损失或 转回的跌价准备 C	期初数 D 本期计提 X
	期末余额 B ①若成本≤可变现净值 B = 0 ②若成本 > 可变现净值 B = 成本 − 可变现净值

图 4-17

$D + X - C = B, X = B + C - D$,

(1) 当 $X > 0$ 时,则:

借:资产减值损失——计提存货跌价准备

　　贷:存货跌价准备——× ×

(2) 当 $X < 0$ 时,则:

借:存货跌价准备——× ×

　　贷:资产减值损失——计提存货跌价准备

2. 存货跌价准备的计提

存货跌价准备通常应当按单个存货项目计提。

企业应在每一资产负债表日,比较存货成本与可变现净值,计算出应计提的存货跌价准备,再与已提数进行比较,若应提数大于已提数,应予补提。企业计提存货跌价准备,应计入当期损益。

期末对存货进行计量时,如果同一类存货,其中一部分是有合同价格约定,另一部分则不存在合同价格,此时,企业应区分有合同价格约定的和没有合同价格约定的存货,分别确定其期末可变现净值,并与其相对应的成本进行比较,从而分别确定是否需计提存货跌价准备。

【例 4-36】 云阳公司期末采用成本与可变现净值孰低法计价。2009 年初"存货跌价准备——甲产品"科目余额 100 万元,库存 A 材料未计提跌价准备。2009 年年末"原材料——A

材料”科目余额为1 000万元，“库存商品——甲产品”科目的账面余额500万元。库存A原材料将全部用于生产乙产品共计100件，每件产品成本直接材料费用10万元。80件乙产品已经签订销售合同，合同价格每件11.25万元，其余20件乙产品未签订销售合同，预计乙产品的市场价为每件11万元；预计生产乙产品还需发生除A原材料以外成本为每件3万元，预计为销售乙产品发生相关税费每件为0.55万元。甲产品为不可撤销合同，市场价格总额为350万元，预计销售甲产品发生相关税费总额为18万元。假定不考虑其他因素。

(1) 2009年12月31日计算库存A材料应计提的存货跌价准备。

① 有合同部分：

乙产品成本 $=80\times10+80\times3=1\ 040$（万元）

乙产品可变现净值 $=80\times11.25-80\times0.55=856$（万元）

判断，库存原材料A应计提存货跌价准备。

库存A材料可变现净值 $=80\times11.25-80\times3-80\times0.55=616$（万元）

库存A材料应计提的存货跌价准备 $=80\times10-616=184$（万元）

② 无合同部分：

乙产品成本 $=20\times10+20\times3=260$（万元）

乙产品可变现净值 $=20\times11-20\times0.55=209$（万元）

判断，库存A材料应计提存货跌价准备。

库存A材料可变现净值 $=20\times11-20\times3-20\times0.55=149$（万元）

库存A材料应计提的存货跌价准备 $=20\times10-149=51$（万元）

③ 库存A材料应计提的存货跌价准备合计 $=184+51=235$（万元）

(2) 2009年12月31日计算甲产品应计提的存货跌价准备。

甲产品成本 $=500$（万元）

甲产品可变现净值 $=350-18=332$（万元）

甲产品应计提的存货跌价准备 $=500-332-100=68$（万元）

(3) 期末应计提的存货跌价准备。

合计金额 $=235+68=303$（万元）

(4) 编制会计分录。

借：资产减值损失——计提存货跌价准备　　303

　贷：存货跌价准备　　303

3. 存货跌价准备的转回

当以前减记存货价值影响因素已经消失，减记金额应当予以恢复，并在原已计提跌价准备内转回，转回金额计入当期损益。借记“存货跌价准备”科目，贷记“资产减值损失——计提存货跌价准备”科目。

【例4-37】 云阳公司年末按成本与可变现净值孰低法对其原材料进行计价。2008年12月31云阳公司结存的B材料账面成本100 000元，市场售价为97 000元。计提存货跌价准备3 000元，2009年以来该材料市场持续上升，市场前景明显好转，至2009年年末根据当时状态确定的材料可变现净值为110 000元。云阳公司的会计处理如下：

(1) 2008年末：

借：资产减值损失　　3 000

　贷：存货跌价准备　　3 000

(2) 2009 年末:

借:存货跌价准备　　3 000

　　贷:资产减值损失　　3 000

4. 存货跌价准备的结转

企业计提了存货跌价准备,如果其中有部分存货已经销售,则企业在结转销售成本时,应同时结转对其已计提的存货跌价准备。

【例 4-38】 2009 年云阳公司库存 M 机器 5 台,每台成本为 5 000 元,已经计提的跌价准备为 6 000 元,2009 年云阳公司将库存的 5 台机器全部以每台 6 000 元的价格出售。假定不考虑可能发生的销售费用及税金的影响,云阳公司将这 5 台 M 机器已经计提的跌价准备在结转其销售成本的同时,全部予以结转。

借:主营业务成本　　19 000

　　存货跌价准备　　6 000

　　贷:库存商品——M 机器　　25 000

第六节　存货在报表中的列示

存货是一项流动资产,它的流动性在流动资产中比较弱,它列示在货币资金、交易性金融资产以及应收款项之后。在资产负债表中,存货应以减除跌价准备后的净值列示。

为了详细说明存货的构成,企业应对存货项目进行详细披露。存货及存货跌价准备的披露格式分别见表 4-7 和表 4-8。

表 4-7　存货的披露格式

存货种类	年初账面余额	本期增加额	本期减少额	期末账面余额
1. 原材料				
2. 在产品				
3. 库存商品				
4. 周转材料				
5. 消耗性生产资产				
……				
合　计				

表 4-8　存货跌价准备的披露格式

存货种类	年初账面余额	本期计提额	本期减少额		期末账面余额
			转加	转销	
1 原材料					
2. 在产品					
3. 库存商品					
4. 周转材料					
5. 消耗性生产资产					
6. 建造合同形成的资产					
……					
合　计					

存货计价的会计处理方法较多,为了提高会计信息的可比性,对所用的会计方法应在报表中加以列示。企业所采用的会计政策(如存货计价的会计方法),前后各期应当保持一致,不得随意变更。但若法律或会计制度等行政法规、规章要求变更会计政策时,应按国家发布的相关会计处理规定执行。如果没有相关的会计处理规定,企业认为变更会计处理方法后,能够提供有关财务状况、经营成果和现金流量等更可靠、更相关的会计信息,则应改变原先选用的会计政策。这时,对于存货会计方法的变更,应采用追溯调整法进行处理,需要计算存货会计方法变更产生的累积影响数,调整存货的期初数和期初留存收益,并应在财务报表中披露存货会计方法变更这一情况,但无需重编以前年度的会计报表。

企业应当披露存货有关信息的有:原材料、在产品、产成品等类存货的当期期初和期末账面价值及总额;当期计提的存货跌价准备和当期转回的存货跌价准备;存货取得的方式以及周转材料的摊销方法;存货跌价准备的计提方法;确定存货可变现净值的依据,确定发出存货的成本所采用的方法,用于债务担保的存货的账面价值等。

【本章小结】

存货是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程的在产品、在生产过程或提供劳务过程中消耗的材料和物料等。

原材料按实际成本计价,是指企业在取得原材料时,以取得存货的实际成本为基础确认其入账价值,实际成本包括采购成本、加工成本和其他成本。企业在确定发出存货的实际成本时,可以采用先进先出法、月末一次加权平均法、移动加权平均法或个别计价法。企业应当根据实际情况,综合考虑原材料性质和管理的要求,选择适当的发出原材料计价方法。

原材料按计划成本计价时,原材料的收入、发出和结存均按预先确定的计划成本计价。原材料的收发凭证以及总账和明细账均按计划成本进行登记。材料计划成本的构成内容应当与实际成本的构成内容相同。

资产负债表日,存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。存货成本高于其可变现净值的,应当计提存货跌价准备,计入当期损益。存货列示在货币资金、交易性金融资产以及应收款项之后。在资产负债表中,存货应以减除跌价准备后的净值列示。

第五章

金融资产核算

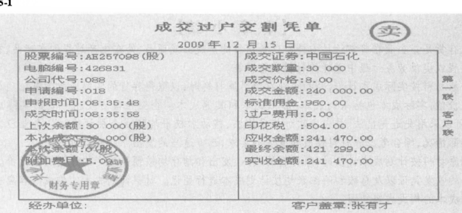
【学习目标】

通过本章的学习,学生应理解金融资产的概念和分类;掌握交易性金融资产的核算;掌握持有至到期投资的核算;深刻理解可供出售金融资产的核算;掌握金融资产减值的核算。

【能力目标】

培养识别不同的金融资产的能力,能对各类金融资产进行会计处理,学会分析投资机会和进行投资决策。

5-1



成交过户交割凭单 (卖)

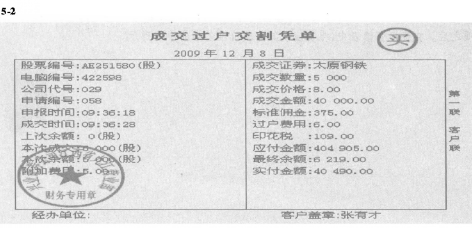
2009 年 12 月 15 日

股票编号:AE257098(股)	成交证券:中国石化
电脑编号:426831	成交数量:30 000
公司代号:088	成交价格:8.00
申请编号:018	成交金额:240 000.00
申报时间:08:35:48	标准佣金:960.00
成交时间:08:35:58	过户费用:6.00
上次余额:30 000(股)	印花税　:504.00
本次成交:30 000(股)	应收金额:241 470.00
本次余额:0(股)	最终余额:421 299.00
附加费用:5.00	实收金额:241 470.00

经办单位:　　　　客户盖章:张有才

第一联 客户联

5-2



成交过户交割凭单 (买)

2009 年 12 月 8 日

股票编号:AE251580(股)	成交证券:太原钢铁
电脑编号:422598	成交数量:5 000
公司代号:029	成交价格:8.00
申请编号:058	成交金额:40 000.00
申报时间:09:36:18	标准佣金:375.00
成交时间:09:36:28	过户费用:6.00
上次余额: 0(股)	印花税　:109.00
本次成交:5 000(股)	应付金额:404 905.00
本次余额:5 000(股)	最终余额:6 219.00
附加费用:5.00	实付金额:40 490.00

经办单位:　　　　客户盖章:张有才

第一联 客户联

5-3

兴业证券公司

九江营业部客户存款凭证

[存款]

流水号：012869　　2009 年 12 月 5 日

户名：江西九瑞油泵油嘴有限公司	资金账号：23006689515	委托人签名
存入金额：¥300 000.00	余额：1 200 000.00	肖英
资金账号：345202094168		

操作员：毛佳　　复核员：曾婷

兴业证券公司江西省九江营业部　财务专用章

5-4


中国工商银行 进账单（收账通知）　3

2009 年 12 月 18 日

出票人	全称	太原钢铁股份有限公司	收款人	全称	江西九瑞油泵油嘴有限公司
	账号	6033051469		账号	34520294168
	开户银行	工行春光路办事处		开户银行	工行九江莲花支行

金额	人民币（大写）伍佰元整	千	百	十	万	千	百	十	元	角	分
							¥	5	0	0	0	0

票据种类	托收承付	票据张数	1
票据号码	01536202		

收到股利

复核　记账

中国工商银行九江莲花支行　2009年12月18日　转讫　开户银行盖章

此联是收款人开户银行交给收款人的收账通知

5-5

资产负债表日公允价值变动额的计算

2009 年 12 月 31 日　　单位：元

项　目	数　量	账面余额	公允价值		公允价值变动
			收盘价	公允价值金额	
太原钢铁	5 000	40 000.00	10.00	50 000.00	10 000.00

会计主管：张有才　　制单：肖英　　审核：张华

5-6-1/2

财务说明书——记账特殊附件　　NO. 091230

2008 年 1 月 1 日江西九瑞油泵油嘴有限公司，以10 700 元的价格溢价购入上海明泰股份有限公司面值 10 000 元、期限 5 年、票面利率 6%、每年年末付息的长期债券，采用实际利率法摊销债券溢价。

一、债券实际利率的计算

由于债券为溢价购入，因此，实际利率一定低于票面利率。先按 5%作为贴现率进行测算。查复利现值系数表和年金现值系数表可知，5 期、5%的复利现值系数和年金现值系数分别为 0.78352617 和 4.32947667，按债券价格的计算公式计算如下：10 000 × 0.78352617+600 × 4.32947667=10 433（元）。

上式计算结果小于债券价格，说明实际利率小于 5%。再按 4%作为贴现率进行测算。查复利现值系数表和年金现值系数表可知，5 期、4%的复利现值系数和年金现值系数分别为 0.82192711 和 4.45182233，按债券价格的计算公式计算如下：10 000 × 0.82192711+600 × 4.45182233=10 890（元）。

上式计算结果大于债券价格，说明实际利率大于 4%。因此，实际利率介于 4%和 5%之间。使用插入法估算债券实际利率如下：

债券实际利率 = 4%+（5%−4%）×[（10 890−10 700）/（10 890−10 433）] = 4.42%

财务经理：张有财

2009 年 12 月 31 日

江西九瑞油泵油嘴有限公司



5-6-2/2

持有至到期投资债券溢价摊销表（实际利率法）　　单位：元

计息期	债券利息	实际利率	利息收益	应摊销溢价	未摊销溢价	账面价值
购入时					700	10 700
1	600	4.42%	473	127	573	10 573
2	600	4.42%	467	133	440	10 440
3	600	4.42%	461	139	301	10 301
4	600	4.42%	455	145	156	10 156
5	600	4.42%	444	156	0	10 000
合 计	3 000	—	2 300	700	—	—

财务科负责人：张有才　　制表：洪旺

【任务提示】

随着我国金融市场的不断完善，企业发生金融资产投资业务越来越频繁，如股票投资、基金投资、债券投资等。

上述是金融资产交易过程中涉及的一系列的原始凭证，如成交过户交割单、结算单、公允价值变动确认单据、财务情况说明书、持有至到期投资溢折价摊销表等。这些金融资产业务会计上该如何确认和计量，就是我们这章要解决的主要问题。

第一节　金融资产的概念与分类

一、金融资产的概念

金融资产，通常是指企业的库存现金、银行存款、应收账款、应收票据、其他应收款项、股权投资、债权投资、基金投资、衍生金融资产等。本章所称金融资产不包括长期股权投资准则规范的股权投资等金融资产。

本章不涉及以下金融资产的会计处理：(1)货币资金；(2)应收款项；(3)对子公司、联营企业、合营企业投资以及在活跃市场上没有报价的长期股权投资，其处理在“长期股权投资”账户中核算。

二、金融资产的分类与重分类

企业应当结合自身业务特点、投资策略和风险管理要求，将取得的金融资产在初始确认时划分为：(1)以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产；(2)持有至到期投资；(3)贷款和应收款项；(4)可供出售金融资产。

根据会计准则的规定，企业在初始确认时将某类金融资产划分为第一类金融资产后，不得重分类为其他三类金融资产；其他三类金融资产也不能重分类为第一类金融资产；第二类与第四类金融资产也不得随意重分类。

第二节　交易性金融资产的核算

一、交易性金融资产的概念

交易性金融资产主要是指企业为了近期内出售而持有的金融资产，例如企业以赚取差价为目的从二级市场购入的股票、债券、基金等。

二、交易性金融资产的会计流程

(一) 取得时的处理(如图 5-1)

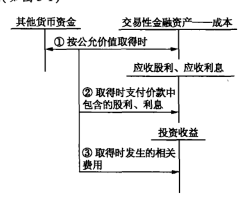


图 5-1　取得时的处理流程

(二) 持有期间股利、利息处理(如图 5-2)

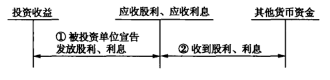


图 5-2　股利、利息处理会计流程

（三）资产负债表日公允价值变动处理（如图 5-3）

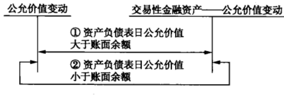


图 5-3 公允价值变动处理流程

（四）处置时的处理（如图 5-4、图 5-5）

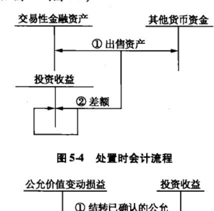


图 5-4 处置时会计流程

公允价值变动损益
投资收益
① 结转已确认的公允
价值变动损失
② 结转已确认的公允价值
变动收益

图 5-5 处置时会计流程

三、交易性金融资产的会计处理

（一）交易性金融资产的初始计量

取得交易性金融资产时，按照该金融资产取得时的公允价值作为其初始确认金额，记入“交易性金融资产——成本”科目。取得时所支付价款中包含了已宣告但尚未发放的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息的，应当单独确认为应收项目，记入“应收股利”或“应收利息”科目。

取得交易性金融资产所发生的相关交易费用应当在发生时计入投资收益。交易费用是指可直接归属于购买、发行或处置金融工具新增的外部费用，包括支付给代理机构、咨询公司、券商等的手续费和佣金及其他必要支出。

在实务工作中，一般通过“其他货币资金——存出投资款”核算在投资中产生的进账和出账。但在案例处理时，须注意案例的表述方法，如果案例中明确说明了投资是通过某证券公司等中间机构进行投资，那么我们就通过“其他货币资金——存出投资款”核算，如果案例中没有说明投资是通过某证券公司等中间机构进行的，那我们就通过“银行存款”核算，因为“其他货币资金——存出投资款”最终表现形式就是“银行存款”。

【例 5-1】 2009 年 1 月 20 日联达公司购入 A 上市公司股票 100 万股，并将其划分为交易

性金融资产。该笔股票投资在购买时支付价款102万元(含已宣告但尚未发放现金股利2万元)。另支付相关交易费用金额为5万元。

联达公司2009年1月20日购买A上市公司股票时:

借:交易性金融资产——成本　1 000 000
　应收股利　20 000
　投资收益　50 000
　贷:其他货币资金　1 070 000

(二)交易性金融资产的后续计量

1. 持有期间计提利息或宣告发放现金股利

企业持有交易性金融资产期间对于被投资单位宣告发放的现金股利或企业在资产负债表日按分期付息、一次还本债券投资的票面利率计算的利息,应当确认为应收项目,记入"应收股利"或"应收利息"科目,并计入当期投资收益。

【例5-2】 2008年1月8日联达公司购入丙公司发行的公司债券,该笔债券于2007年7月1日发行,面值为2 500万元,票面利率为4%。上年债券利息于下年初支付。联达公司将其划分为交易性金融资产,支付价款为2 600万元(其中包含已宣告发放的债券利息50万元),另支付交易费用30万元。2008年2月5日,联达公司收到该笔债券利息50万元,2009年初,联达公司收到债券利息100万元。联达公司应编制如下会计分录:

(1) 2008年1月8日购入丙公司的公司债券时:

借:交易性金融资产——成本　25 500 000
　应收利息　500 000
　投资收益　300 000
　贷:银行存款　26 300 000

(2) 2008年2月5日收到购买价款中包含的已宣告发放的债券利息时:

借:银行存款　500 000
　贷:应收利息　500 000

(3) 2008年12月31日确认丙公司的公司债券利息收入时:

借:应收利息　1 000 000
　贷:投资收益　1 000 000

(4) 2009年初收到持有丙公司的公司债券利息时:

借:银行存款　1 000 000
　贷:应收利息　1 000 000

2. 资产负债表日公允价值变动

交易性金融资产采用公允价值进行后续计量。资产负债表日公允价值的变动,调整交易性金融资产账面价值的同时,把变动金额计入当期损益(公允价值变动损益)。

【例5-3】 承【例5-2】,假定2008年6月30日,联达公司购买的该笔债券市价为2 580万元;2008年12月31日,联达公司购买的该笔债券的市价为2 560万元。

联达公司应编制如下会计分录:

(1) 2008年6月30日确认该笔债券的公允价值变动损益时:

借:交易性金融资产——公允价值变动 300 000

贷:公允价值变动损益 300 000

(2) 2008 年 12 月 31 日确认该笔债券的公允价值变动损益时:

借:公允价值变动损益 200 000

贷:交易性金融资产——公允价值变动 200 000

(三) 交易性金融资产的处置

出售交易性金融资产时,应当将该金融资产出售时的公允价值与其账户余额之间的差额确认为投资收益,同时调整公允价值变动损益。

企业应按实际收到的金额,借记"银行存款"等科目,按该金融资产的账面余额,贷记"交易性金融资产"科目,按其差额,贷记或借记"投资收益"科目。同时,将原计入该金融资产的公允价值变动转出,借记或贷记"公允价值变动损益"科目,贷记或借记"投资收益"科目。

【例 5-4】 承【例 5-3】,假定 2009 年 1 月 15 日联达公司出售了所持有的丙公司债券,售价 2 565 万元,联达公司应编制如下会计分录:

借:银行存款 25 650 000

贷:交易性金融资产——成本 25 500 000

——公允价值变动 100 000

投资收益 50 000

同时,借:公允价值变动损益 100 000

贷:投资收益 100 000

【例 5-5】 2009 年 1 月 1 日,联达企业从二级市场支付价款 1 020 000 元(含已到付息但尚未领取的利息 20 000 元)购入某公司发行的债券,另发生交易费用 20 000 元。该债券面值 1 000 000 元,剩余期限为 2 年,票面年利率为 4%,每半年付息一次,联达企业将其划分为交易性金融资产。

联达企业的其他资料如下:(1)2009 年 1 月 5 日收到该债券 2008 年下半年利息 20 000 元;(2)2009 年 6 月 30 日该债券公允价值为 1 150 000 元(不含利息);(3)2009 年 7 月 5 日,收到该债券半年利息;(4)2009 年 12 月 31 日,该债券的公允价值为 1 100 000 元(不含利息);(5)2010 年 1 月 5 日,收到该债券 2009 年下半年利息;(6)2010 年 3 月 31 日,联达企业将该债券出售,取得价款 1 180 000 元(含第一季度利息 10 000 元)。假定不考虑其他因素,则联达企业的账务处理如下:

(1) 2009 年 1 月 1 日购入债券:

借:交易性金融资产——成本 1 000 000

应收利息 20 000

投资收益 20 000

贷:银行存款 1 040 000

(2) 2009 年 1 月 5 日收到该债券 2008 年下半年利息:

借:银行存款 20 000

贷:应收利息 20 000

(3) 2009 年 6 月 30 日确认债券公允价值变动和投资收益:

借:交易性金融资产——公允价值变动 150 000

贷:公允价值变动损益 150 000

借:应收利息　　20 000
　　贷:投资收益　　20 000
(4) 2009 年 7 月 5 日收到该债券半年利息:
借:银行存款　　20 000
　　贷:应收利息　　20 000
(5) 2009 年 12 月 31 日确认债券公允价值变动和投资收益:
借:公允价值变动损益　　50 000
　　贷:交易性金融资产——公允价值变动　　50 000
借:应收利息　　20 000
　　贷:投资收益　　20 000
(6) 2010 年 1 月 5 日收到该债券 2009 年下半年利息:
借:银行存款　　20 000
　　贷:应收利息　　20 000
(7) 2010 年 3 月 31 日将该债券予以出售:
借:应收利息　　10 000
　　贷:投资收益　　10 000
借:银行存款　　1 170 000
　　公允价值变动损益　　100 000
　　贷:交易性金融资产——成本　　1 000 000
　　　　　　　　　　——公允价值变动　　100 000
　　　　投资收益　　170 000
借:银行存款　　10 000
　　贷:应收利息　　10 000

第三节　持有至到期投资的核算

一、持有至到期投资的概念与特征

持有至到期投资,是指到期日固定、回收金额固定或可确定,且企业有明确意图和能力持有至到期的非衍生金融资产。

1. 到期日固定、回收金额固定或可确定

这是指相关合同明确了投资者在确定期间内获得或应收取现金流量的金额和时间;其次,由于要求到期日固定,从而权益工具投资不能划分为持有至到期;最后,如果符合其他条件,不能由于某债务工具投资为浮动利率投资而不将其划分为持有至到期投资。

2. 企业有明确意图持有至到期

这是指投资者在取得投资时意图就是明确的。除非遇到一些企业所不能控制、预期不会重复发生且难以合理预计的独立事项,否则将持有至到期。

存在下列情况之一的,表明企业无明确意图将金融资产投资持有至到期:(1)持有该金融资产的期限不确定;(2)发生市场利率变化、流动性需要变化、替代投资机会及其投资收益率变化、融资来源和条件变化、外汇风险变化等情况时,将出售该金融资产。但是,无法控制、预

期不会重复发生且难以合理预计的独立事项引起的金融资产出售除外;(3)该金融资产的发行方可以按照明显低于其摊余成本的金额清偿;(4)其他表明企业没有明确意图将该金融资产持有至到期的情况。

对于债券赎回权在发行方的不影响此投资"持有至到期"的意图界定,但主动权在投资方的则不可界定其持有至到期的投资意图。

3. 有能力持有至到期

这是指企业有足够的财务资源,并不受外部因素影响将投资持有至到期。

存在下列情况之一的,表明企业没有能力将具有固定期限的金融资产投资持有至到期:(1)没有可利用的财务资源持续地为该金融资产投资提供资金支持,以使该金融资产投资持有至到期;(2)受法律、行政法规的限制,使企业难以将该金融资产投资持有至到期;(3)其他情况。

二、持有至到期投资会计流程

(一)取得时的处理(如图5-6)

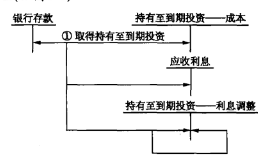


图5-6 取得时会计流程

(二)资产负债表日债券计息

1. 分期付息到期还本债券(如图5-7)

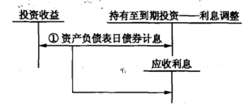


图5-7 分期付息到期还本会计流程

2. 一次还本付息债券(如图5-8)

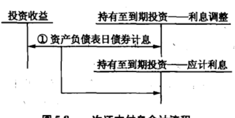


图5-8 一次还本付息会计流程

（三）持有至到期投资发生减值（如图5-9）

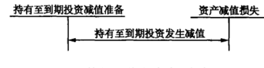


图5-9　持有至到期投资减值会计流程

（四）将持有至到期投资重分类（如图5-10）

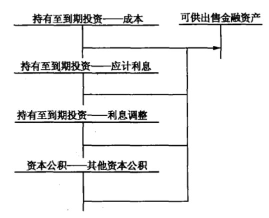


图5-10　重分类会计流程

（五）将持有至到期投资收回

1. 分期付息到期还本债券（如图5-11）

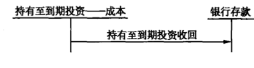


图5-11　收回会计流程

2. 一次还本付息债券（如图5-12）

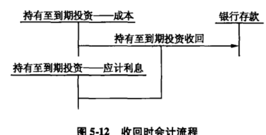


图5-12　收回时会计流程

三、持有至到期投资的会计处理

（一）持有至到期投资的初始计量

持有至到期投资应以公允价值入账，交易费用计入初始入账金额，构成成本组成部分。企业取得金融资产支付的价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息，应当单独确认为应收项

目,不构成金融资产的初始入账金额。具体操作时,总分类科目"持有至到期投资"下设"成本"、"应计利息"、"利息调整"等二级科目。

【例5-6】 2005年初联达公司购买了一项债券,剩余年限5年,划分为持有至到期投资,公允价值为90万元,交易费用为5万元,该债券面值为100万元,票面利率为4%,每年末付息,到期还本。经过计算,该债券内含报酬率5.16%。

联达公司在2005年初购入该债券时:

借:持有至到期投资——成本 100

贷:银行存款 95

持有至到期投资——利息调整 5

(二)持有至到期投资的后续计量

持有至到期投资的后续计量,主要是在资产负债表日计提该债券产生的利息。而债券可以分为"分期付息,到期还本债券"和"一次还本付息债券"。

1. 分期付息,到期还本债券

对于分期付息,到期还本债券,每期应收的利息应确认为流动资产"应收利息",按债券面值乘以票面利率计量;而对于实际的投资收益,则应该按照年初摊余成本乘以实际利率计量;"应收利息"与"投资收益"的差额,作为"利息调整"。

其中,金融资产的摊余成本,是指该金融资产的初始确认金额经下列调整后的结果:(1)扣除已偿还的本金;(2)加上或减去采用实际利率法将该初始确认金额与到期日金额之间的差额进行摊销形成的累计摊销额;(3)扣除已发生的减值损失。

实际利率法,是指按照金融资产(含一组金融资产)的实际利率计算其摊余成本及各期利息收入或利息费用的方法。实际利率,是指将金融资产在预期存续期间或适用的更短期间内的未来现金流量,折现为该金融资产当前账面价值所适用的利率。

【例5-7】 承【例5-6】联达公司如何进行后续计量?

联达公司每年利息收益计算过程如下:

年份	①年初摊余成本	②利息收益 =①×实际利率	③应收利息	④年末摊余成本 =①+②-③
2005	95	4.9	4	95.9
2006	95.9	4.95	4	96.85
2007	96.85	5	4	97.85
2008	97.85	5.05	4	98.9
2009	98.9	5.10*	104	0

*此数据应采取倒挤的方法认定,否则会出现计算偏差,具体计算过程为:5.10=104-98.9。

(1)2005年12月31日确认利息与收益:

借:应收利息 4

持有至到期投资——利息调整 0.9

贷:投资收益 4.9

(2)收到利息时:

借:银行存款 4

贷:应收利息 4

(3) 以后每年末计息与收息的会计处理同上述处理原则。

(4) 到期收回本金:

借:银行存款　100

　贷:持有至到期投资——成本　100

2. 一次性还本付息债券

对于一次还本付息债券,由于利息要到期才能收回,所以应确认为"持有至到期投资——利息调整"科目,增加资产价值;而对于实际的投资收益,也应该按照年初摊余成本乘以实际利率计量;"应计利息"与"投资收益"的差额,作为"利息调整"。

【例5-8】 2005年1月5日联达公司购买了联升公司于2005年初发行的公司债券,期限为5年,划分为持有至到期投资,公允价值为90万元,交易费用为5万元,该债券面值为100万元,票面利率为4%,到期一次还本付息。经过计算,该债券的实际利率为4.78%。

联达公司2005年1月5日购入该债券时:

借:持有至到期投资——成本　100

　贷:银行存款　95

　　持有至到期投资——利息调整　5

每年利息收益计算过程如下:

年　份	①年初摊余成本	②利息收益 =①×实际利率	③应收(应计)利息	④年末摊余成本 =①+②-③
2005	95	4.54	0	99.54
2006	99.54	4.76	0	104.3
2007	104.3	4.99	0	109.29
2008	109.29	5.22	0	114.51
2009	114.51	5.49	120	0

(1) 2005年12月31日确认利息和收益:

借:持有至到期投资——应计利息　4

　　　　　　　　——利息调整　0.54

　贷:投资收益　4.54

(2) 以后每年以2005年相同的处理方法处理即可。

(3) 到期时:

借:银行存款　120

　贷:持有至到期投资——成本　100

　　　　　　　　　——应计利息　20

(三) 持有至到期投资重分类为可供出售金融资产

企业因持有至到期投资部分出售或重分类的金额较大时,且不属于企业会计准则所允许的例外情况,使该投资的剩余部分不再适合划分为持有至到期投资的,企业应当将该投资的剩余部分重分类为可供出售金融资产,并以公允价值进行后续计量。重分类日,该投资剩余部分的账面价值与其公允价值之间的差额计入所有者权益(资本公积——其他资本公积),在该可供出售金融资产发生减值或终止确认时转出计入当期损益。

(四) 持有至到期投资的处置

处置持有至到期投资时,应将卖价与持有至到期投资账面价值之间的差额,计入当期损益

(投资收益)。如果是中途处置,可能会导致剩余的持有至到期投资重分类为可供出售金融资产的问题。

【例5-9】 2010年3月,由于市场因素的影响,联达公司持有的原划分为持有至到期投资的某公司债券价格持续下跌。联达公司于4月1日对外出售该持有至到期债券投资10%,收取价款120万元(即所出售债券的公允价值)。假定4月1日该债券出售前的账面余额为1 000万元,转换日剩余债券的公允价值为980万元,不考虑债券出售等其他相关因素的影响。

联达公司相关的账务处理如下:

借:银行存款 1 200 000

贷:持有至到期投资——成本 1 000 000

投资收益 200 000

借:可供出售金融资产——成本 9 800 000

贷:持有至到期投资——成本 9 000 000

资本公积——其他资本公积 800 000

第四节 可供出售金融资产的核算

一、可供出售金融资产的概念

可供出售金融资产,是指初始确认时即被指定为可供出售的非衍生金融资产,以及除上述各类资产以外的金融资产,如在活跃市场上有报价的债券投资、在活跃市场上有报价的股票投资、基金投资等。

二、可供出售金融资产的会计流程

(一) 取得时的处理(如图5-13)

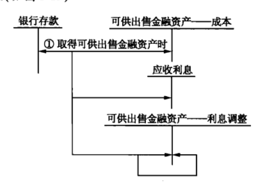


图5-13 可供出售金融资产取得会计流程

(二) 资产负债表日债券计息

1. 分期付息到期还本债券(如图5-14)

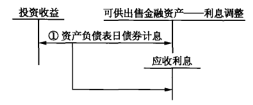


图 5-14　可供出售金融资产计息会计流程

2. 一次还本付息债券(如图 5-15)

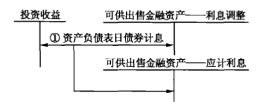


图 5-15　可供出售金融资产计息会计流程

(三) 资产负债表日期末计价(如图 5-16)

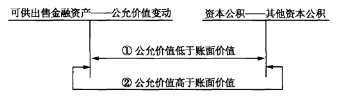


图 5-16　期末计价会计流程

(四) 资产负债表日发生减值(如图 5-17)

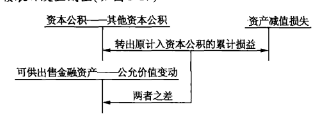


图 5-17　减值会计流程

(五) 处置可供出售金融资产(如图 5-18)

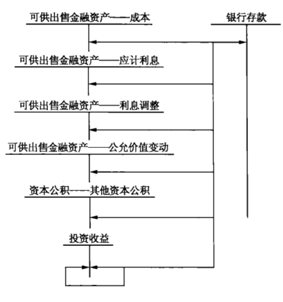


图 5-18 处置会计流程

三、可供出售金融资产的会计处理

(一) 可供出售金融资产的初始计量

取得可供出售金融资产时,应当按照该金融资产取得时的公允价值和交易费用作为其初始确认金额,记入"可供出售金融资产——成本"科目。取得可供出售金融资产所支付价款中包含了已宣告但尚未发放的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息的,应当单独确认为应收项目,记入"应收股利"或"应收利息"科目。债权性质的可供出售金融资产初始计量原则与持有至到期投资相同。

【例 5-10】 2010 年 1 月 20 日联达公司购入 A 上市公司股票 100 万股,并将其划分为可供出售金融资产。该笔股票投资在购买时支付价款 102 万元(含已宣告但尚未发放现金股利 2 万元)。另支付相关交易费用金额 5 万元。

联达公司 2010 年 1 月 20 日购买 A 上市公司股票时:

借:可供出售金融资产——成本 1 050 000
　　应收股利 20 000
　　贷:银行存款 1 070 000

(二) 可供出售金融资产的后续计量

1. 资产负债表日计提利息

在资产负债表日计提利息,处理原则同持有至到期投资的核算,只需替换总账科目为"可供出售金融资产"。

借:应收利息(或可供出售金融资产——应计利息)
　　贷:投资收益
　　　　可供出售金融资产——利息调整(或借方)

2. 资产负债表日公允价值变动

可供出售金融资产采用公允价值进行后续计量。资产负债表日公允价值的变动，调整可供出售金融资产账面价值的同时，把变动金额计入所有者权益（资本公积——其他资本公积），待处置时再将变动余额转入“投资收益”。

【例5-11】 承【例5-10】，2010年3月31日，该股票的收盘价格为110万元，2010年6月30日的收盘价为108万元。

（1）3月31日公允价值变动：

借：可供出售金融资产——公允价值变动　　50 000

　　贷：资本公积——其他资本公积　　50 000

（2）6月30日公允价值变动：

借：资本公积——其他资本公积　　20 000

　　贷：可供出售金融资产——公允价值变动　　20 000

（三）可供出售金融资产的处置

处置可供出售金融资产时，应当将该金融资产处置时的公允价值，即收到的银行存款与其账面价值之间的差额确认为投资收益。同时，将原计入该金融资产公允价值变动的“资本公积——其他资本公积”转入“投资收益”科目。

【例5-12】 承【例5-11】，2010年7月10日将股票卖出，价款115万元。

7月10日联达公司应作如下处理：

（1）借：银行存款　　1 150 000

　　贷：可供出售金融资产——成本　　1 050 000

　　　　　　　　　　　——公允价值变动　　30 000

　　　投资收益　　70 000

（2）借：资本公积——其他资本公积　　30 000

　　贷：投资收益　　30 000

第五节　金融资产减值的核算

一、金融资产减值损失的确认

企业应当在资产负债表日对以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产以外的金融资产的账面价值进行检查，有客观证据表明该金融资产发生减值的，应当计提减值准备。

表明金融资产发生减值的客观证据，包括下列各项：（1）发行方或债务人发生严重财务困难；（2）债务人违反了合同条款，如偿付利息或本金发生违约或逾期等；（3）债权人出于经济或法律等方面因素的考虑，对发生财务困难的债务人作出让步；（4）债务人很可能倒闭或进行其他财务重组；（5）因发行方发生重大财务困难，该金融资产无法在活跃市场继续交易；（6）无法辨认一组金融资产中的某项资产的现金流量是否已经减少，但根据公开的数据对其进行总体评价后发现，该组金融资产自初始确认以来的预计未来现金流量确已减少且可计量，如该组金融资产的债务人支付能力逐步恶化，或债务人所在国家或地区失业率提高、担保物在其所在地区的价格明显下降、所处行业不景气等；（7）债务人经营所处的技术、市场、经济或法律环境等发生重大不利变化，使权益工具投资人可能无法收回投资成本；（8）权益工具投资的公允价值发生严重的或非暂时性的下跌（严重下跌一般指达到了20%的幅度）；（9）其他表明金融资产

发生减值的客观证据。

二、金融资产减值损失的计量

(一) 持有至到期投资减值损失的计量

有客观证据表明持有至到期投资可能发生减值的,期末应比较摊余成本与该金融资产的预计未来现金流量现值,如果预计未来现金流量现值较低,则应考虑计提减值。借记“资产减值损失”,贷记“持有至到期投资减值准备”。

对于持有至到期投资确认减值损失后,如有客观证据表明该金融资产价值已恢复(如:财务状况好转、债务重组已经结束,预计价值得以回升,现金流量发生变化),且客观上与确认减值损失后发生事项有关,原已确认的减值损失应当予以转回,计入当期损益。但是,该转回后的账面价值不应当超过假定不计提减值准备情况下该金融资产在转回日的摊余成本。转回减值损失的会计分录:借记“持有至到期投资减值准备”,贷记“资产减值损失”。

(二) 可供出售金融资产减值损失的计量

当可供出售金融资产的公允价值发生严重下跌(通常为20%的幅度)或非暂时性的下跌时,我们就应该计提减值损失,借记“资产减值损失”,贷记“可供出售金融资产——公允价值变动”,同时,原直接计人所有者权益的因公允价值下降形成的累计损失,应当予以转出,计入当期损益,借记“资产减值损失”,贷记“资本公积——其他资本公积”。

对于已确认减值损失的可供出售债务工具,在随后的会计期间公允价值已上升且客观上与原减值损失确认后发生的事项有关的,原确认的减值损失应当予以转回,计入当期损益。借记“可供出售金融资产——公允价值变动”,贷记“资产减值损失”。

而对于可供出售权益工具投资发生的减值损失,不得通过损益转回,而应该通过所有者权益转回,借记“可供出售金融资产——公允价值变动”,贷记“资本公积——其他资本公积”。

【例5-13】 (1)2007年5月5日,联达公司从股票二级市场以每股15元(含已宣告但尚未领取的现金股利0.2元)的价格购入花旗公司发行的股票600万股,划分为可供出售金融资产。(2)2007年5月10日,联达公司收到花旗公司发放的上年现金股利。(3)2007年12月31日,该股票的市场价格为每股14元。联达公司预计该股票的价格下跌是暂时的。(4)2008年12月31日,该股票的市场价格为每股13元。联达公司预计该股票的价格下跌是暂时的。(5)2009年,花旗公司因违反相关证券法规,受到证券监管部门查处。受此影响,花旗公司股票的价格下跌。至2009年12月31日,该股票的市场价格下跌到每股6元。(6)2010年,花旗公司整改完成,加之市场宏观面好转,股票价格有所回升,至12月31日,该股票的市场价格上升到每股10元。要求联达公司编制与上述业务相关的会计分录。

(1) 2007年5月5日购入股票:

借:可供出售金融资产——成本　　8 880 [600万股×(15－0.2)]

　　应收股利　　120 (600万股×0.2)

　　贷:银行存款　　9 000

(2) 2007年5月10日联达公司收到花旗公司发放的上年现金股利:

借:银行存款　　120

　　贷:应收股利　　120

(3) 2007年12月31日该股票市场价格为每股14元:

确认股票公允价值变动 =600万股×14－8 880 = －480(万元)

借:资本公积——其他资本公积　480
　贷:可供出售金融资产——公允价值变动　480

(4) 2008 年 12 月 31 日该股票市场价格为每股 13 元:

确认股票公允价值变动 =600 万股 ×(13 - 14) = -600(万元)

借:资本公积——其他资本公积　600
　贷:可供出售金融资产——公允价值变动　600

(5) 2009 年 12 月 31 日该股票的市场价格下跌到每股 6 元:

确认该投资的减值损失 =600 ×6 - (8 880 - 480 - 600) = -4 200(万元)

借:资产减值损失　4 200
　贷:可供出售金融资产——公允价值变动　4 200

借:资产减值损失　1 080(480 +600)
　贷:资本公积——其他资本公积　1 080

(6) 2010 年 12 月 31 日该股票的市场价格上升到每股 10 元:

股票价格上涨 =600 ×10 - (8 880 - 480 - 600 - 4 200) =2 400(万元)

借:可供出售金融资产——公允价值变动　2 400
　贷:资本公积——其他资本公积　2 400

第六节　金融资产的列报

一、交易性金融资产的列报

交易性金融资产的流动性很强,仅次于货币资金。因此,交易性金融资产在资产负债表中列于"货币资金"的下一行。列报金额根据交易性金融资产的总账科目余额直接填列。

二、持有至到期投资的列报

持有至到期投资列报时位于资产负债表的长期资产中。列报金额根据"持有至到期投资"的期末余额减去其备抵科目"持有至到期投资减值准备"余额后的净额填列。

三、可供出售金融资产的列报

可供出售金融资产的列报一般也是根据它的总账科目余额直接填列。当其计提了减值时,而减值又是计入了"可供出售金融资产减值准备"科目的,则列报金额是根据"可供出售金融资产"的期末余额减去备抵科目"可供出售金融资产减值准备"余额后的净额填列。

【本 章 小 结】

金融资产,通常是指企业的库存现金、银行存款、应收账款、应收票据、其他应收款项、股权投资、债权投资、基金投资、衍生金融资产等。

交易性金融资产主要是指企业为了近期内出售而持有的金融资产,例如企业以赚取差价为目的从二级市场购入的股票、债券、基金等。

持有至到期投资,是指到期日固定、回收金额固定或可确定,且企业有明确意图和能力持有至到期的非衍生金融资产。“持有至到期投资”科目下设“成本”、“应计利息”、“利息调整”等科目。

可供出售金融资产,是指初始确认时即被指定为可供出售的非衍生金融资产,以及除上述各类资产以外的金融资产。可供出售金融资产采用公允价值进行后续计量。资产负债表日公允价值的变动,调整可供出售金融资产账面价值的同时,把变动金额计入所有者权益(资本公积—其他资本公积),待处置时再将变动余额转入“投资收益”。



长期股权投资核算

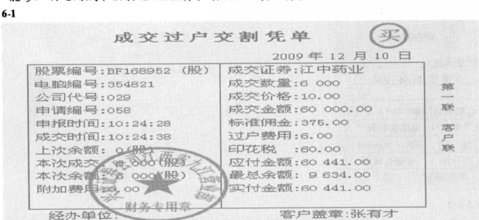
【学习目标】

通过本章学习，了解长期股权投资含义及核算内容；掌握长期股权投资不同取得方式的初始计量方法；深刻理解清算性股利含义、长期股权投资成本法适用范围及其投资收益的确认；掌握长期股权投资成本法核算；深刻理解长期股权投资权益法的含义、范围、相关权益的确认及长期股权投资超额亏损的会计处理；掌握长期股权投资权益法核算。

【学习目标】

能够正确运用成本法、权益法核算长期股权投资核算。

6-1



成交过户交割凭单　（买）

2009 年 12 月 10 日

股票编号：BF168952（股）	成交证券：江中药业
电脑编号：354821	成交数量：6 000
公司代号：029	成交价格：10.00
申请编号：058	成交金额：60 000.00
申报时间：10:24:28	标准佣金：375.00
成交时间：10:24:38	过户费用：6.00
上次余额：0（股）	印花税：60.00
本次成交：6 000（股）	应付金额：60 441.00
本次余额：6 000（股）	最总余额：9 634.00
附加费用：[illegible].00	实付金额：60 441.00

第一联　客户联

经办单位：　　　　客户盖章：张有才

6-2-1/3

财务说明书——记账凭证附件　　NO. 091214

根据江西九瑞油泵油嘴有限公司六届三次股东大会决议，江西九瑞油泵油嘴有限公司将公司持有的交易性金融资产中国石化与福建天马集团所持有的福建天马建材有限公司 40%的股份进行交换，公司将换入的福建天马建材有限公司的股份作为长期股权投资，合同备查。经过对换后，江西九瑞油泵油嘴有限公司将能够控制福建天马建材有限公司。发生交易时，江西九瑞油泵油嘴有限公司持有的交易性金融资产中国石化的公允价值为2 000 000元，账面价值为 2 000 000 元，无已计入该金融资产的公允价值变动损益。双方协议约定以交易发生日的中国石化的公允价值作为长期股权投资的初始成本确认基础。

12 月 18 日，江西九瑞油泵油嘴有限公司支付九江市诚信公证处公证费 20 000 元，股权书已办理妥当，股权备查。

股权交易合同备查公司文件 JRBY-12-029

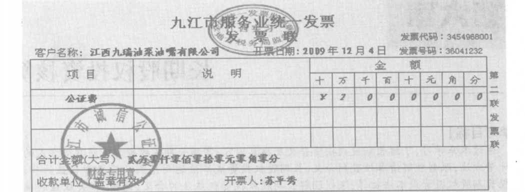


总经理：陈俊杰

2009 年 [illegible] 月 4 日

江西九瑞油泵油嘴有限公司

6-2-2/3



九江市服务业统一发票

发票联

发票代码：3454968001

客户名称：江西九瑞油泵油嘴有限公司　开票日期：2009 年 12 月 4 日　发票号码：36041232

项目	说明	金额							
		十	万	千	百	十	元	角	分
公证费		¥	2	0	0	0	0	0	0

合计金额(大写)　贰万零仟零佰零拾零元零角零分

收款单位(盖章有效)　开票人：苏平秀

第二联 发票联

6-2-3/3



中国工商银行（赣）

转账支票存根联

BN/02 06367006

附加信息：

支票号 06367006

出票日期：2009 年 12 月 4 日

收款人：	诚信公证处
金　额：	¥20，000.00
用　途：	支付公证费

单位主管　会计

6-3-1/2

财务说明书——记账凭证附件　NO. 091216

2009 年 12 月 6 日，公司以一套 KN-2 型号压延机设备对江西汇尔油泵油嘴有限公司投资，该套设备账面价值为 450 000 元，已提折旧 150 000 元，经双方协商确定以该固定资产的公允价值作为江西九瑞油泵油嘴有限公司对江西汇尔油泵油嘴有限公司的长期股权投资初始价值。目前该固定资产的公允价值为 3 500 000 元。公司投资对江西汇尔油泵油嘴有限公司具有重要影响但尚不能控制(采用权益法核算)。

在发生交易之前，江西九瑞油泵油嘴有限公司与江西汇尔油泵油嘴有限公司并不存在关联方关系。

股权交易合同备查公司文件 JRBY-12-019



总经理：陈俊

2009 年 12 月 6 日

江西九瑞油泵油嘴有限公司

6-3-2/2

江西九瑞油泵油嘴有限公司固定资产出售调拨单

2009年12月6日　　调拨单号：091215

调出单位	江西九瑞油泵油嘴有限公司					调入单位	江西汇尔油泵油嘴有限公司		
调拨资产名称		有偿							
固定资产名称	规格及型号	单位	数量	预计使用年限	已使用年限	原值	已提折旧	净值	协商价格
压延机	KN-2	台	1	10年	6年	450 000	150 000	300 000	350 000
调出单位 财务：张有才 经办：陈西				调入单位 财务：刘进 经办：马东				备注：	

单位负责人：陈俊杰　　会计主管：张有才　　制单：陈新明

6-4

财务说明书——记账特殊附件　　NO. 091228

12月31日，因江中药业股份有限公司发生亏损，本公司长期股权投资减值20 000元，因江中药业股份有限公司已计提减值损失14 000元。本年应计提长期投资减值准备6 000元。



总经理：陈俊杰

2009年12月31日

江西九瑞油泵油嘴有限公司

【任务提示】

企业发生投资业务越来越频繁，如股票投资、基金投资等。往往是会计人员面对的一个现实问题。

上述是长期股权投资交易业务过程中涉及的一系列的原始凭证，如成交过户交割单、非货币性交换取得长期股权投资、债务重组取得长期股权投资等。企业发生的这些投资业务在会计上如何确认和计量，就是我们这章要解决的主要问题。

第一节　长期股权投资概述

一、长期股权投资的内容

长期股权投资是企业准备长期持有的权益性投资。下列权益性投资属于长期股权投资。

（一）具有控制的权益性投资

投资企业能够对被投资单位实施控制的权益性投资，即对子公司投资。控制是指有权决定一个企业的财务和经营政策，并能据以从该企业的经营活动中获取利益。它包括以下两种情形。

1. 投资企业直接拥有被投资单位50%以上的表决权资本

通常包括以下三种情况：(1)投资企业直接拥有被投资单位半数以上的表决权。如B公司直接拥有S公司70%的表决权；(2)投资企业间接拥有被投资单位半数以上的表决权。如A公司拥有S1公司90%的表决权，S1公司拥有S3公司60%的表决权，则A公司拥有S3公司60%的表决权；(3)投资企业直接和间接方式合计拥有被投资单位半数以上的表决权。如C公司拥有D公司90%的表决权，拥有F公司30%的表决权，D公司拥有F公司45%的表决权，则C公司拥有F公司75%的表决权。

2. 投资企业未拥有被投资单位50%以上的表决权资本，但具有实质控制权

它包括以下情形：(1)通过与其他投资者的协议，投资企业拥有被投资单位50%以上表决权资本的控制权。例如，A公司拥有B公司35%的表决权资本，C公司拥有B公司25%的表决权资本。A公司与C公司达成协议，C公司在B公司的权益由A公司管理。A公司实质上拥有B公司60%表决权资本的控制权，表明A公司实质上控制B公司；(2)根据章程或协议，投资企业有权控制被投资单位的财务和经营政策；(3)有权任免被投资单位董事会等类似权力机构的多数成员；(4)在被投资单位董事会或类似权力机构会议上有半数以上投票权。

（二）具有共同控制的权益性投资

投资企业与其他合营方一同对被投资单位实施共同控制即称为“权益性投资——对合营企业投资”。

（三）具有重大影响的权益性投资

投资企业对被投资单位具有重大影响的权益性投资，即对联营企业投资。重大影响，是指对一个企业的财务和经营有参与决策的权力，但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。投资企业直接或通过子公司间接拥有被投资单位20%以上但低于50%的表决权股份时，一般认为对被投资单位具有重大影响。

投资企业拥有被投资单位有表决权股份的比例低于20%的，一般认为对被投资单位不具有重大影响，但符合下列情况之一的，应认为对被投资单位具有重大影响：(1)在被投资单位的董事会或类似权力机构中派有代表；(2)参与被投资单位的政策制定过程，包括股利分配政策等的制定；(3)与被投资单位之间发生重要交易；(4)向被投资单位派出管理人员；(5)向被投资单位提供关键技术资料。

（四）公允价值不能可靠地计量且表决权股份比例低于20%的权益性投资

投资企业持有的对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响，并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的权益性投资。

二、长期股权投资的取得方式

企业合并形成的长期股权投资以及通过支付现金、发行权益性证券、投资者投入、通过非货币性资产交换、通过债务重组等非企业合并方式取得。

第二节　长期股权投资成本法初始计量

长期股权投资初始计量原则：长期股权投资在取得时，应按初始投资成本入账。长期股权投资的初始投资成本，应分别企业合并和非企业合并两种情况确定。

一、企业合并形成的长期股权投资的初始计量

合并，是指将两个或者两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的交易或事项。从形式上看，企业合并又可分为吸收合并、新设合并和控股合并。控股合并形成投资关系，由于吸收合并中被合并方或被购买方解散，新设合并中合并各方均解散，被投资主体不复存在。因此吸收合并和新设合并不形成投资关系。只有控股合并才会形成长期股权投资。企业合并形成的长期股权投资，应区分同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并分别确定其初始投资成本。

（一）同一控制下企业合并形成的长期股权投资

对于同一控制下的企业合并，从能够对参与合并各方在合并前及合并后均实施最终控制的一方来看，最终控制方在企业合并前及合并后能够控制的资产并没有发生变化。因此，在同一控制下的企业合并，合并方在企业合并中取得长期股权投资初始成本，应当按照合并日其在被合并方所有者权益账面价值中持股比例享有的份额计量。

1. 合并方以支付现金等方式作为合并对价的

合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的，应当在合并日按照取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。长期股权投资初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产以及所承担债务账面价值之间的差额，应当调整合并方资本公积；资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，调整合并方留存收益，应依次调整盈余公积、利润分配——未分配利润。

购买方为进行企业合并发生的各项直接相关费用，如为进行企业合并发生审计费用、评估费用、法律服务费用等，应当计入当期损益。为企业合并发行的债券或承担其他债务支付的手续费、佣金等，应当计入发行的债券或承担其他债务的初始计量金额。

合并方应在合并日按取得被合并方所有者权益账面价值的份额，借记“长期股权投资”科目，按享有被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润，借记“应收股利”科目，按支付的合并对价的账面价值，贷记有关资产科目，如为贷方差额，贷记“资本公积——资本溢价或股本溢价”科目；如为借方差额的，借记“资本公积——资本溢价或股本溢价”科目，资本公积（限于资本溢价或股本溢价）不足冲减的，应依次借记“盈余公积”、“利润分配——未分配利润”科目。

【例6-1】　甲公司和乙公司同为A集团的子公司，2009年1月1日，甲公司以银行存款取得乙公司所有者权益的80%，同日乙公司所有者权益的账面价值为1 000万元。

（1）若甲公司支付银行存款720万元：

分录	借方	贷方
借：长期股权投资	800	
贷：银行存款		720
资本公积——资本溢价		80

（2）若甲公司支付银行存款900万元：

借:长期股权投资 800
　　资本公积——资本溢价 100
　　贷:银行存款 900

注意此时如资本公积不足冲减,冲减留存收益。

2. 合并方以发行权益性证券作为合并对价

合并方以发行权益性证券作为合并对价的,应当在合并日按照取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。按照发行股份的面值总额作为股本,长期股权投资初始投资成本与所发行股份面值总额之间的差额,应当调整合并方资本公积;资本公积(仅限于资本溢价或股本溢价)不足冲减的,调整合并方留存收益。

企业合并中发行权益性证券发生的手续费、佣金等费用应当抵减权益性证券收入溢价,收入溢价不够冲减的,冲减留存收益。

【例 6-2】 甲公司和乙公司同为 A 集团的子公司,2009 年 1 月 1 日甲公司发行 800 万股普通股(每股面值 1 元)作为对价取得乙公司 60% 的股权,同日乙企业账面净资产总额为 900 万元。2009 年 1 月 1 日甲公司资本公积 140 万元,盈余公积 80 万元,未分配利润 200 万元。

借:长期股权投资 (900 × 60%)540
　　资本公积——股本溢价 140
　　盈余公积 80
　　未分配利润 40
　　贷:股本 800

(二) 非同一控制下企业合并形成的长期股权投资

购买方应当按照确定的企业合并成本作为长期股权投资的初始投资成本。企业合并成本包括购买方付出的资产、发生或承担的负债、发行的权益性证券的公允价值以及为进行企业合并发生的各项直接相关费用之和。

购买方作为合并对价付出非货币性资产的公允价值与其账面价值的差额应作为资产处置损益,记入企业合并当期的利润表。其中付出资产是固定资产、无形资产的,其公允价值与其账面价值的差额计入营业外收入或营业外支出;付出资产是存货的,应作为销售处理,以其公允价值确认收入,按账面价值结转销售成本。

购买方应当区别下列情况确定合并成本,并将其作为长期股权投资的初始投资成本。

1. 通过一次交换交易实现的企业合并

合并成本为购买方在购买日为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值。

2. 通过多次交换交易分步实现的企业合并

合并成本为每一单项交易成本之和。

3. 直接相关费用

购买方为进行企业合并所发生的各项直接相关费用也应当计入企业合并成本。该直接相关费用不包括为企业合并发行的债券或承担其他债务支付的手续费、佣金等,也不包括企业合并中发行权益性证券发生的手续费、佣金等费用。

在合并合同或协议中对可能影响企业合并成本的未来事项作出约定的,购买日如果估计未来事项很可能发生并且对合并成本的影响金额能够可靠计量的,购买方应当将其计入合并成本。

【例6-3】 甲企业以所持有的固定资产为对价，从乙企业的控股股东丙处购入乙企业70%的股权，作为合并对价的固定资产的账面原值为900万元，已计提累计折旧260万元，已计提固定资产减值准备40万元，其目前市场价格为735万元。另外转账支付直接相关费用45万元。

购买日的会计处理：

借：固定资产清理　　600
　　累计折旧　　260
　　固定资产减值准备　　40
　　贷：固定资产　　900

合并成本=付出资产的公允价值735+直接相关费用45=780(万元)

借：长期股权投资　　780
　　贷：固定资产清理　　600
　　　　营业外收入　　135(735-600)
　　　　银行存款　　45

【例6-4】 甲公司2009年3月1日与乙公司原投资者A公司签订协议，甲公司和乙公司不属于同一控制下的公司。甲公司以库存商品和银行存款换取A持有的乙公司股权，2009年6月1日购买日乙公司可辨认净资产公允价值为110万元，甲公司取得70%的份额。甲公司投出库存商品的账面成本38万元，公允价值为50万元，增值税销项税8.5万元，银行存款35.5万元。

甲公司会计处理如下：

购买日合并成本=50+8.5+35.5=94(万元)

借：长期股权投资——乙公司　　94
　　贷：银行存款　　35.5
　　　　主营业务收入　　50
　　　　应交税费——应交增值税(销项税额)　　8.5

借：主营业务成本　　38
　　贷：库存商品　　38

二、非企业合并形成的长期股权投资的初始计量

除企业合并形成的长期股权投资以外，其他方式取得的长期股权投资，应当按照下列规定确定其初始投资成本。

(一) 以支付现金取得的长期股权投资

以支付现金取得的长期股权投资，应当按照实际支付的购买价款作为长期股权投资初始投资成本。初始投资成本包括与取得长期股权投资直接相关的费用、税金及其他必要支出。企业取得长期股权投资，实际支付的价款或对价中包含的已宣告但尚未发放现金股利或利润，应作为应收项目处理。

【例6-5】 甲公司于2009年10月10日，自公开市场中买入乙公司20%的股份，实际支付价款600万元，其中包含的已宣告但尚未发放的现金股利12万元。另外，在购买过程中支付手续费等相关费用15万元。

甲公司应当按照实际支付的购买价款作为取得长期股权投资的成本，其账务处理为：

借:长期股权投资　603
　应收股利　12
　贷:银行存款　615

（二）以发行权益性证券取得的长期股权投资

以发行权益性证券方式取得的长期股权投资,其成本为所发行权益性证券的公允价值。为发行权益性证券支付的手续费、佣金等与权益性证券发行直接相关的费用,不构成取得长期股权投资的成本。应自权益性证券的溢价发行收入中扣除,溢价收入不足的,应冲减盈余公积和未分配利润。

【例 6-6】 2009 年 8 月,A 公司通过协议增发 908 万股(每股面值 1 元)自身的股份作为对价,取得对 B 公司 20% 的股权,A 公司能够对 B 公司的生产经营决策按照增发前后的平均股价计算,该 908 万股份的公允价值为 1 002 万元。为增发该部分股份,A 公司支付了 42 万元的佣金和手续费。

本例 A 公司应以所发行股份公允价值作为取得长期股权投资的成本。

借:长期股权投资　1 002
　贷:股本　908
　　资本公积——股本溢价　94
借:资本公积——股本溢价　42
　贷:银行存款　42

（三）投资者投入的长期股权投资

投资者投入的长期股权投资,是指投资者以其持有的对第三方的投资作为出资投入企业形成的,投资者投入的长期股权投资,应当按照投资合同或协议约定的价值作为初始投资成本,但合同或协议约定价值不公允的除外。如果投资各方在投资合同或协议中约定的价值明显高于或低于该项投资公允价值的,应以公允价值作为长期股权投资的初始投资成本。

【例 6-7】 2009 年 3 月 1 日,甲公司接受乙公司投资,乙公司将持有的对丙公司的长期股权投资投入到甲公司。乙公司持有的对丙公司的长期股权投资的账面余额为 800 万元,未计提减值准备。甲公司和乙公司投资合同约定的价值为 846 万元,甲公司的注册资本为 1 000 万元,乙公司投资持股比例为 60%。甲公司的会计处理如下:

借:长期股权投资——丙公司　846
　贷:实收资本——乙公司　600(1 000×60%)
　　资本公积——资本溢价　246

（四）通过非货币性资产交换取得的长期股权投资

不涉及或涉及少量的货币性资产。非货币性交易的少量货币性资产参考比例为 25%。

1. 换入的长期股权投资以公允价值计量

(1) 非货币性资产交易不涉及补价的长期股权投资入账价值,应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入长期股权投资的成本。

【例 6-8】 2009 年 6 月 8 日,甲公司以其持有的对乙公司的长期股权投资交换丙公司拥有的一项专利技术。在交换日,甲公司持有的长期股权投资账面余额为 805 万元,已计提长期股权投资减值准备余额为 75 万元,在交换日的公允价值为 680 万元;丙公司专利技术的账面原价为 860 万元,累计已摊销金额为 150 万元,已计提减值准备为 42 万元,在交换日的公允价值为 680 万元。丙公司原已持有对乙公司的长期股权投资,从甲公司换入对乙公司的长期股

权投资后，使乙公司成为丙公司的联营企业。假设整个交易过程中没有发生其他相关税费。

丙公司的账务处理如下：

借：长期股权投资　680(680+0)

　累计摊销　150

　无形资产减值准备　42

　贷：无形资产——专利权　860

　　营业外收入——非货币资产交换损益　12

(2) 非货币性资产交易涉及补价的长期股权投资入账价值。

支付补价方：应当以换出资产的公允价值加上支付的补价（即换入资产的公允价值）和应支付的相关税费，作为换入的长期股权投资初始成本。

收到补价方：应当以换入长期股权投资的公允价值（或换出资产的公允价值减去补价）和应支付的相关税费，作为换入长期股权投资的初始成本。

(3) 非货币性资产交换损益的确认原则。

若非货币性资产交易资产入账价值按公允价值计量，则不管是否发生补价，交易双方均应确认为非货币性交换收益或损失，直接计入当期损益。非货币资产交换的损益＝换出资产公允价值－该换出资产账面价值（含固定资产清理费用）。应同时结转换出资产已计提的减值准备。其中，若换出资产为存货的，则按公允价值计入“主营业务收入”贷方；按账面价值计入“主营业务成本”借方。若换出资产为固定资产、无形资产的，则非货币性交换损益计入“营业外收入”贷方或“营业外支出”借方。换出资产为交易性金融资产、长期股权投资、持有到期债券投资等，则非货币性交换损益计入“投资收益”贷方或“投资收益”借方。

【例6-9】 2009年10月12日P公司以其库存商品换入F公司持有K公司10%的股权，另外转账支票支付手续费等费用26万元。P公司库存商品账户余额832万元，已提减值准备22万元，该库存商品公允价值1 000万元，计税价格1 000万元，增值税率17%，P公司向F公司转账支票支付补价73万元。假设换入K公司10%的股权在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量。该交换具有商业实质且公允价值能够可靠计量。

P公司支付的补价/(支付的补价＋换出资产公允价值)＜25%，属于非货币性资产交换。

P公司长期股权投资的入账价值＝1 000＋170＋26＋73＝1 269

(1) 借：长期股权投资——K公司　1 269(1 000＋170＋26＋73)

　贷：主营业务收入　1 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　170

　　银行存款　99(26＋73)

(2) 借：主营业务成本　810

　存货跌价准备　22

　贷：库存商品　832

【例6-10】 甲公司以公允价值为360万元的固定资产换入乙公司持有W公司公允价值为310万元的长期股权投资，另从乙公司收取现金50万元。甲公司换出固定资产的账面原价为400万元，已计提折旧65万元，已计提减值准备10万元，甲以转账支票支付清理费用2万元。乙公司换出持有W公司长期股权投资的账面余额为325万元，已计提减值准备12万元。假定不考虑相关税费，该交换具有商业实质且公允价值能够可靠计量。

从收到补价的甲公司看，收到的补价50万元占换出资产的公允价值360万元的比例小于

25%，属非货币性资产交换。

甲公司换入长期股权投资的入账价值 = 360 - 50 = 310(元)

(1) 借：固定资产清理 325
　　固定资产减值准备 10
　　固定资产折旧 65
　　贷：固定资产 400

(2) 借：固定资产清理 2
　　贷：银行存款 2

(3) 借：长期股权投资——W 公司 310(360 - 50)
　　银行存款 50
　　贷：固定资产清理 327
　　　营业外收入——非货币性资产交换损益 33(360 - 327)

2. 换入的长期股权投资以账面价值计量

(1) 非货币性资产交易不涉及补价的长期股权投资入账价值的确定。

不具有商业实质或交换涉及资产的公允价值均不能可靠计量的非货币性资产交换，应当按照换出资产的账面价值和应支付的相关税费，作为换入长期股权投资的成本。

(2) 非货币性资产交易涉及补价的长期股权投资入账价值的确定。

支付补价方：应当以换出资产的账面价值加上支付的补价和应支付相关税费，作为换入的长期股权投资初始成本。收到补价方：应以换出资产账面价值加上应支付的相关税费，减去补价作为换入长期股权投资的初始成本。

(3) 非货币性资产交换损益的确认原则：无论是否涉及补价，均不确认损益。

【例 6-11】 2009 年 8 月 1 日甲公司以一台设备换入乙公司的长期股权投资，该设备的账面原值为 120 万元，累计折旧为 55 万元，未对该设备计提减值准备，公允价值为 70 万元；乙公司长期股权投资的公允价值为 65 万元，账面余额为 120 万元，计提减值准备 40 万元。双方协议，乙公司支付给甲公司现金 5 万元，甲公司负责把该设备运至乙公司。假定交易中没有发生相关税费，甲公司已将设备交给乙公司，并办理完长期股权投资的相关手续。假定该项交易不具有商业实质。

从收到补价的甲公司看，收到的补价 5 万元占换出资产的公允价值 70 万元的比例小于 25%，属非货币性资产交换。

甲公司换入长期股权投资的入账价值 = 120 - 55 - 5 = 60(元)

(1) 借：固定资产清理 65
　　累计折旧 55
　　贷：固定资产——某设备 120

(2) 借：银行存款 5
　　长期股权投资 60(120 - 55 - 5)
　　贷：固定资产清理 65

(五) 通过债务重组取得的长期股权投资

通过债务重组取得的长期股权投资，应将受让的长期股权投资的公允价值作为初始投资成本，企业受让长期股权投资时发生的手续费等直接费用应计入长期股权投资成本。

重组债权的账面余额与收到长期股权投资公允价值之间的差额应分情况处理：(1) 未对

债权计提坏账准备的，应直接将该差额确认为债务重组损失，计入“营业外支出——债务重组损失”；(2)已对债权计提坏账准备的，该差额先冲减坏账准备，坏账准备不够冲减的部分再确认为债务重组损失，计入“营业外支出——债务重组损失”；(3)冲减坏账准备后，坏账准备仍有余额的，应转回并抵减当期资产减值损失。

【例6-12】 2009年11月6日甲公司应收乙公司货款账面余额600万元，乙公司发生财务困难，无法偿付应付账款。经双方协商同意，乙公司以其持有普通股每股面值为1元、公允价值为3.5元的M公司股票140万股抵偿债务。股票登记手续已办理完毕，甲公司另外以转账支票支付相关税费5.3万元，甲公司接受抵债取得的M公司股票占M公司股本的10%。

(1) 假设甲公司未计提坏账准备：

① 长期股权投资的初始投资成本 $=3.5\times140+5.3=495.3$（万元）

② 债务重组损失 $=600-495.3+5.3=110$（万元）

借：长期股权投资——M公司	495.3	
营业外支出——债务重组损失	110	
贷：应收账款		600
银行存款		5.3

(2) 假设甲公司该笔应收账款计提了坏账准备61万元：

① 长期股权投资的初始投资成本 $=3.5\times140+5.3=495.3$（万元）

② 债务重组损失 $=600-495.3-61+5.3=49$（万元）

借：长期股权投资——M公司	495.3	
营业外支出——债务重组损失	49	
坏账准备	61	
贷：应收账款		600
银行存款		5.3

(3) 假设甲公司该笔应收账款计提了坏账准备120万元：

① 长期股权投资的初始投资成本 $=3.5\times140+5.3=495.3$（万元）

② 债务重组损失 $=600-495.3-120=-15.3$（万元）

借：长期股权投资——M公司	495.3	
坏账准备	120	
贷：应收账款		600
资产减值损失		10
银行存款		5.3

第三节 长期股权投资后续计量

一、长期股权投资成本法核算

（一）长期股权投资成本法适用范围

成本法是指投资按成本计价的方法。下列情况下，企业应运用成本法核算长期股权投资：

(1) 投资企业对被投资单位不具有共同控制或重大影响，并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的持股比例<20%的长期股权投资。

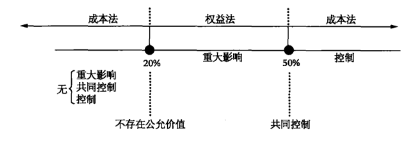


图 6-1 长期股权投资后续计量核算方法

（2）投资企业能够对被投资单位实施控制的权益性投资，即对子公司投资。①定量：持股比例 >50%；②定性：实质上控制。

在成本法下，长期股权投资应当按照初始投资成本计量。追加或收回投资应当调整长期股权投资的成本。

（二）长期股权投资成本法核算

1. 成本法核算会计处理流程

（1）取得长期股权投资时会计处理流程（如图 6-2）。

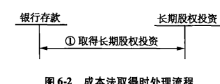


图 6-2 成本法取得时处理流程

（2）持有投资期间被投资单位宣告与发放股利时会计处理流程（如图 6-3）。

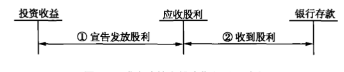


图 6-3 成本法持有投资期间处理流程

（3）处置长期股权投资时会计处理流程（如图 6-4）。

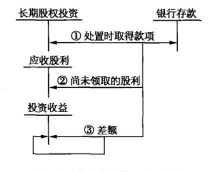


图 6-4 成本法处置时处理流程

2. 投资收益的确认

根据财政部 2009 年 6 月发布《企业会计准则解释第 3 号》规定，持有期间被投资单位宣告

分派的现金股利或利润,应一律确认为当期投资收益。成本法下宣告股利的账务处理是,借记“应收股利”,贷记“投资收益”。

【例6-13】 有关甲公司投资于C公司的情况如下:

(1) 2009年1月1日甲公司支付现金800万元购买15%的股权。

借:长期股权投资——C公司　800
　贷:银行存款　800

(2) 2009年4月1日C公司宣告现金股利100万元。甲公司5月2日收到现金股利15万元。

借:应收股利(100×15%)　15
　贷:投资收益　15
借:银行存款　15
　贷:应收股利　15

(3) 2009年C公司实现净利润300万元,甲公司不作账务处理。

(4) 2010年3月12日C公司宣告分配的现金股利为80万元。

借:应收股利　(80×15%)12
　贷:投资收益　12
借:银行存款　12
　贷:应收股利　12

二、长期股权投资权益法核算

(一) 长期股权投资权益法适用范围

1. 含义

权益法是指投资以初始投资成本计量后,在投资持有期间根据投资企业享有被投资单位所有者权益份额变动对投资的账面价值进行调整的方法。

2. 适用范围

(1)投资企业对被投资单位具有共同控制即对合营企业投资(持股比例=50%);(2)重大影响的长期股权投资即对联营企业投资(20%≤持股比例<50%)。

(二) 长期股权投资权益法核算

1. 权益法核算会计处理流程

(1) 取得长期股权投资时会计处理流程(如图6-5)。

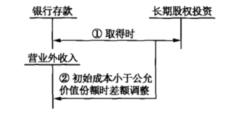


图6-5　权益法取得长期股权投资时会计处理流程

(2) 被投资单位实现净损益时会计处理流程(如图6-6)。

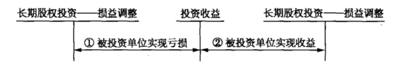


图6-6 权益法被投资单位实现净损益时处理流程

（3）被投资单位宣告分配现金股利时会计处理流程(如图6-7)。



图6-7 权益法宣告分配现金股股利处理流程

（4）处置长期股权投资时会计处理流程(如图6-8)。

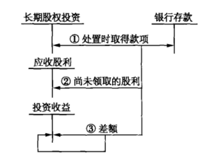


图6-8 权益法处置长期股权投资时处理流程

2. 确定初始投资成本及调整初始投资成本

（1）请参照非企业合并形成的长期股权投资核算确定初始投资成本。

（2）调整初始投资成本。①长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，不调整长期股权投资的初始投资成本；②长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，其差额应当计入当期损益，计入营业外收入，(视同捐赠)，同时调整长期股权投资的成本。即借：长期股权投资——××公司(投资成本)；贷：营业外收入。

【例6-14】 2010年9月3日A公司以转账支票支付1 710万元取得B公司30%的股权，取得投资时被投资单位可辨认净资产的公允价值为5 600万元。假设A公司能够对B公司施加重大影响，则A公司的会计处理为

借：长期股权投资——B公司(投资成本)　　1 710

　贷：银行存款　　1 710

注：取得的份额为1 680万元(5 600×30%)，支付的代价为1 710万元，多付的300万元为商誉，仍保留在长期股权投资的余额中。

假设投资时B公司可辨认净资产的公允价值为6 300万元，则A公司应进行的处理为

借：长期股权投资——B公司(投资成本)　　1 710

　贷：银行存款　　1 710

借:长期股权投资——B公司(投资成本)　180

　贷:营业外收入　180

注:取得的份额为1 890万元(6 300×30%),支付的代价为1 710万元,少付的180万元视同接受捐赠,计入营业外收入。

3. 确认权益核算

(1) 一般情况下,投资企业取得长期股权投资后,应当按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益的份额,确认投资损益并调整长期股权投资的账面价值。借:长期股权投资——××公司(损益调整);贷:投资收益。

(2) 被投资单位宣告发放现金股利或利润时,投资单位按分享的份额,借:应收股利;贷:长期股权投资——××公司(损益调整)。若被投资单位宣告发放现金股利或利润超过投资单位应分享的份额部分,则视为投资成本的收回,冲减长期股权投资的成本,借:应收股利;贷:长期股权投资——××公司(成本)。被投资单位宣告分派股票股利时,投资单位不进行会计账务处理,但应于除权日在备查簿上登记增加的股份。

【例6-15】 2010年4月1日P公司购入H公司股票2 000万股取得H公司30%的股权,P公司采用权益法核算。假设H公司2010年度实现净利润1 800万元,其中1—3月份实现净利润450万元。2011年3月10日H公司宣告每股分派现金股利0.25元。H公司2011年度实现净利润1 700万元,2012年3月10日H公司宣告每股分派现金股利0.20元。

P公司会计处理:

(1) 2010年P公司确认投资收益:

借:长期股权投资——H公司(损益调整)　405[(1 800-450)×30%]

　贷:投资收益　405

(2) 2011年3月10日被投资单位H公司宣告分派现金股利:

① 应收股利=2 000×0.25=500(万元)

② 被投资单位H公司宣告分派给P的现金股利500万元>投资单位P公司投资后分享的净利润405万元[(1 800-450)×30%],说明被投资单位H公司动用了P公司投资前的净利润95万元(500-405),产生清算性股利95万元,应冲减长期股权投资成本。

借:应收股利　500

　贷:长期股权投资——H公司(损益调整)　405

　　　　　　　——H公司(成本)　95

(3) 2011年P公司确认投资收益:

借:长期股权投资——H公司(损益调整)　510(1 700×30%)

　贷:投资收益　510

(4) 2012年3月10日被投资单位H公司宣告分派现金股利:

① 应收股利=2 000×0.20=400(万元)

② 被投资单位H公司宣告分派给P的现金股利400万元<投资单位P公司投资后分享的净利润510万元(1 700×30%),其差额110万元是用于分配现金股利后多余的净利润,此时能够弥补以前产生的清算性股利95万元,应恢复"长期股权投资"账户,同时确认"投资收益"。

借:应收股利　400

　长期股权投资——H公司(成本)　95

　贷:长期股权投资——H公司(损益调整)　495

(3) 投资企业在确认应享有被投资单位净损益的份额时,应当以取得投资时被投资单位各项可辨认资产等的公允价值为基础,对被投资单位的净损益进行调整后确认。

【例6-16】 M企业于2010年1月1日取得F联营企业30%的股权,取得投资时F的固定资产公允价值为800万元,账面原值为560万元,固定资产的预计使用年限为10年,净残值为零,按照直线法计提折旧。被投资单位2010年度利润表净利润为300万元。

F单位当期利润表中已按其账面原值计算扣除的固定资产折旧费用为56万元,按照取得投资时点上固定资产的公允价值计算确定的折旧费用为80万元,假定不考虑所得税影响,按该固定资产的公允价值计算的净利润为276(300-24)万元,投资企业按照持股比例计算确认的当期投资收益为82.8(276×30%)万元。

借:长期股权投资——F企业(损益调整) 82.8
　　贷:投资收益 82.8

在进行有关调整时,应当考虑重要性项目。如果无法可靠确定投资时被投资单位各项可辨认资产等的公允价值,或者投资时被投资单位可辨认资产等的公允价值与其账面价值之间的差额较小,以及其他原因导致无法对被投资单位净损益进行调整,可以按照被投资单位的账面净损益与持股比例计算确认投资收益,但应在附注中说明这一事实及其原因。

(4) 被投资单位采用的会计政策及会计期间与投资企业不一致的,应当按照投资企业的会计政策及会计期间对被投资单位的财务报表进行调整,并据以确认投资损益。

(5) 被投资企业净利润以外的权益变动,投资企业应确认资本公积(其他资本公积),同时调整长期股权投资。

投资企业的账务处理是:借:长期股权投资——××公司(其他权益变动);贷:资本公积——其他资本公积。

【例6-17】 P公司对C公司的投资占其有表决权资本的比例为25%,C公司2010年12月31日可供出售金融资产的公允价值大于其账面价值的差额为300万元。不考虑所得税。

借:长期股权投资——C公司(其他权益变动) 75
　　贷:资本公积——其他资本公积 75

4. 超额亏损的处理

投资企业确认被投资单位发生的净亏损,应当以长期股权投资的账面价值以及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益减记至零为限,投资企业负有承担额外损失义务的除外。其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益,通常是指长期应收项目。比如,企业对被投资单位的长期债权,该债权没有明确的清收计划、且在可预见的未来期间不准备收回的,实质上构成对被投资单位的净投资。

在确认应分担被投资单位发生的亏损时,应当按照以下顺序进行处理:

(1) 冲减长期股权投资的账面价值;

(2) 长期股权投资的账面价值不足以冲减的,应当以其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益账面价值为限继续确认投资损失,冲减长期应收项目等的账面价值;

(3) 经过上述处理,按照投资合同或协议约定企业仍承担额外义务的,应按预计承担的义务确认预计负债,计入当期投资损失。

被投资单位以后期间实现盈利的,企业扣除未确认的亏损分担额后,应按与上述相反的顺序处理,减记已确认预计负债的账面余额、恢复其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益及长期股权投资的账面价值,同时确认投资收益。

【例6-18】　甲企业持有M公司40%的股权,2009年12月31日长期股权投资——M公司(成本)的账面借方余额为3 000万元,长期股权投资——M公司(损益调整)贷方余额为2 760万元。2010年度M公司亏损1 000万元,甲企业持有M公司350万元的应收长期债权。2011年度M公司亏损600万元。2012年度M公司实现利润1 050万元。

甲企业会计处理:

(1) 确认2010年度应分担M公司的亏损额:

借:投资收益　400 (1 000×40%)

　贷:长期股权投资——H公司(损益调整)　240 (3 000－2 760)

　　长期应收款　160

甲企业应分担的亏损额400(1 000×40%)万元>长期股权投资账面价值240 (3 000－2 760)万元,,甲企业应以长期股权投资的账面价值减记至零为限,剩余应分担的亏损额160万元,应冲减实质上构成对被投资单位净投资的长期应收款。

(2) 确认2011年度应分担M公司的亏损额:

借:投资收益　190

　贷:长期应收款　190

甲企业应分担的亏损额240(600×40%)万元>尚未冲减的长期应收款190 (350－160)万元,应以长期应收款账面余额为限确认投资损失。剩余应分担的亏损额50万元应在备查登记簿上记录。

(3) 确认2012年度应分享M公司的净利润:

① 分享M公司的净利润=1 050×40% =420(万元)

② 抵销应分担尚未弥补亏损额50万元后恢复长期应收款350(160+190)万元。

③ 应分享M公司的净利润完全恢复长期应收款后的剩余部分20万元(420－50－350)继续恢复长期股权投资。

借:长期应收款　350

　贷:投资收益　350

同时,借:长期股权投资——H公司(损益调整)　20

　　贷:投资收益　20

三、长期股权投资减值及处置核算

(一) 长期股权投资减值准备的核算

我国《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定:按照成本法核算的、在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资,其减值应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》处理;其他按照该准则核算的长期股权投资,其减值应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》处理。

资产负债表日,企业根据资产减值或金融工具确认和计量准则确定长期股权投资发生减值的,按应减记的金额,借记"资产减值损失"科目,贷记"长期股权投资减值准备"科目。资产减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回。处置长期股权投资时,应同时结转已计提的长期股权投资减值准备。

【例6-19】 2008年C公司发生巨额亏损,2008年末甲公司对C公司的投资按当时市场收益率对未来现金流量折现确定的现值为740万元,长期投资的账面价值为830万元,甲公司需计提90万元减值准备。

甲公司会计处理如下:

借:资产减值损失　　90

　贷:长期股权投资减值准备　　90

(二)长期股权投资处置时核算

我国《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定:处置长期股权投资,其账面价值与实际取得价款的差额,应当计入当期损益。采用权益法核算的长期股权投资,因被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动而计入所有者权益的,处置该项投资时应当将原计入所有者权益的部分按相应比例转入当期损益。

出售长期股权投资时,应按实际收到的金额,借记"银行存款"等科目,原已计提减值准备的,借记"长期股权投资减值准备"科目,按其账面余额,贷记"长期股权投资"科目,按尚未领取的现金股利或利润,贷记"应收股利"科目,按其差额,贷记或借记"投资收益"科目。

出售采用权益法核算的长期股权投资时,还应按处置长期股权投资的投资成本比例结转原记入"资本公积——其他资本公积"科目的金额,借记或贷记"资本公积——其他资本公积"科目,贷记或借记"投资收益"科目。

【例6-20】 2010年5月20日甲公司经协商,将持有的P公司的全部股权转让给丁企业,收到股权转让款906万元。长期股权投资账户余额842万元,已计提减值准备67万元,该投资对应的"资本公积——其他资本公积"账户贷方余额5万元。

借:银行存款　　906

　长期股权投资减值准备　　67

　资本公积——其他资本公积　　5

　贷:长期股权投资——P公司　　842

　　投资收益　　136

【例6-21】 A公司投资于C公司,有关投资情况如下:(1)2009年1月1日A公司支付现金860万元给乙公司,受让乙公司持有的C公司15%的股权(不具有重大影响),采用成本法核算,假设未发生直接相关费用和税金。(2)2009年3月20日C公司宣告分配现金股利180万元。A公司于4月10日收到。(3)2009年末C公司实现净利润300万元。2010年3月20日,C公司宣告分配现金股利为120万元。(4)2010年末C公司发生巨额亏损,A公司对C公司的投资可收回金额为780万元。(5)2011年1月18日,经协商A公司将持有的C公司的全部股权转让给丁企业,收到股权转让款1 000万元。要求对A公司进行账务处理。

(1)2009年1月1日投资时:

借:长期股权投资——C公司　　860

　贷:银行存款　　860

(2)2009年3月20日:

借:应收股利(180×15%)　　27

　贷:投资收益　　27

借:银行存款　27

　贷:应收股利　27

(3) 2010 年 3 月 20 日:

借:应收股利(120 ×15%)　18

　贷:投资收益　18

(4) 2010 年末需计提 80 万元减值准备:

借:资产减值损失　80

　贷:长期股权投资减值准备　80

(5) 2011 年 1 月 18 日:

借:银行存款　1 000

　长期股权投资减值准备　80

　贷:长期股权投资——C 公司　860

　　投资收益　220

【例6-22】 A 公司投资于 F 公司,有关投资情况如下:(1)2009 年 1 月 1 日 A 公司支付现金 1 600 万元给 B 公司,受让 B 公司持有的 F 公司 20% 的股权(具有重大影响),采用权益法核算。假设未发生直接相关费用和税金。受让股权时 F 公司的可辨认净资产公允价值为 7 000万元。(2)2009 年 12 月 31 日 F 公司 2007 年实现的净利润为 800 万元;本年度因某经济事项使资本公积增加 220 万元。假设不考虑其对净利润的调整。(3)2010 年 3 月 20 日 F 公司宣告分配现金股利 350 万元;A 公司于 4 月 10 日收到。(4)2010 年末 F 公司发生亏损2 300 万元,2010 年年末 A 公司对 F 公司的投资可收回金额为 1 004 万元。(5)2011 年 1 月 18 日经协商 A 公司 F 将持有的 F 公司的全部股权转让给甲企业,收到股权转让款 1 100 万元。要求进行 A 公司的账务处理。

A 公司的账务处理 (1) 2009 年 1 月 1 日投资时,应享有被投资单位可辨认净资产的公允价值为 7 000 ×20% =1 400(万元),因初始投资成本 1 600 万元大于应享有被投资单位可辨认净资产的份额 1 400 万元,所以会计分录为

借:长期股权投资——F 公司(投资成本)　1 600

　贷:银行存款　1 600

(2) 2009 年 12 月 31 日:

借:长期股权投资——F 公司(损益调整)(800 ×20%)　160

　贷:投资收益　160

借:长期股权投资——F 公司(其他权益变动)(220 ×20%)　44

　贷:资本公积——其他资本公积　44

(3) 2010 年 3 月 20 日:

借:应收股利(350 ×20%)　70

　贷:长期股权投资——F 公司(损益调整)　70

借:银行存款　70

　贷:应收股利　70

(4) 2010 年末:

借:投资收益(2 300×20%) 460

贷:长期股权投资——F公司(损益调整) 460

借:资产减值损失 270

贷:长期股权投资减值准备 270

(5) 2011年1月18日:

借:银行存款 1 100

长期股权投资减值准备 270

资本公积——其他资本公积 44

长期股权投资——F公司(损益调整) 370

贷:长期股权投资——F公司(投资成本) 1 600

——F公司(其他权益变动) 44

投资收益 140

【例6-23】 A公司于2009年1月1日以1 100万元(含支付的相关费用1万元)购入B公司股票400万股,每股面值1元,占B公司实际发行在外股数的30%,A公司采用权益法核算此项投资。2009年1月1日B公司可辨认净资产公允价值为3 600万元。取得投资时B公司的固定资产公允价值为350万元,固定资产账面余额为210万元,固定资产的预计使用年限为7年,净残值为零,按照直线法计提折旧。2009年1月1日B公司的无形资产公允价值为60万元,账面余额为80万元,无形资产的预计使用年限为4年,净残值为零,按照直线法摊销。2009年B公司实现净利润180万元,提取盈余公积18万元。2010年B公司发生亏损4 300万元,2010年B公司增加资本公积80万元。2011年B公司实现净利润750万元。假定不考虑所得税和其他事项。要求完成A公司上述有关投资业务的会计分录。

(1) 2009年1月1日投资时,因初始投资成本1 100万元大于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额1 080万元(3 600×30%),不调整长期股权投资初始投资成本,所以会计分录为:

借:长期股权投资——F公司(投资成本) 1 100

贷:银行存款 1 100

(2) 调整2009年实现净利润:

2009年B公司按固定资产、无形资产公允价值计算净利润 $=180-(350-210)/7+(80-60)/4=165$(万元)

A公司应确认的投资收益 $=165\times30\%=49.5$(万元)

借:长期股权投资——F公司(损益调整) 49.5

贷:投资收益 49.5

(3) B公司提取盈余公积,A公司不需要进行会计处理。

(4) B公司增加资本公积:

借:长期股权投资——F公司(其他权益变动)(80×30%) 24

贷:资本公积——其他资本公积 24

(5) 调整2010年B公司亏损:

2010年B公司按固定资产、无形资产公允价值计算净亏损 $=4\ 300+(350-210)/7-(80-60)/4=4\ 315$ 万元,在调整前A公司对B公司的长期股权投资账面余额 $=1\ 100+49.5+24=1\ 173.5$ 万元。当被投资单位发生亏损时,投资企业应投资账面价值零为限。因此,因调整

的“损益调整”的数额为 1 173.5 万元，而不是 1 294.5 万元(4 315×30%)。

借：投资收益　　1 173.5

　　贷：长期股权投资——F 公司(损益调整)　　1 173.5

备查账簿中应记录未减记的长期股权投资 121 万元(1 294.5－1 173.5)。

(6) 调整2011 年 B 公司实现净利润 750 万元：

2011 年 B 公司按固定资产、无形资产公允价值计算净利润＝750－(350－210)/7＋(80－60)/4＝735(万元)

借：长期股权投资——F 公司(损益调整)　　99.5(735×30%－121)

　　贷：投资收益　　99.5

第四节　长期股权投资在报表中的列示

在资产负债表中，“长期股权投资”项目反映企业期末持有的长期股权投资的实际价值。该项目应根据“长期股权投资”科目的期末余额，减去“长期股权投资减值准备”科目期末余额后的金额填列。

在会计报表附注中，投资企业应当披露与长期股权投资有关的下列信息：(1)子公司、合营企业和联营企业清单，包括企业名称、注册地、业务性质、投资企业的持股比例和表决权比例；(2)合营企业和联营企业当期的主要财务信息，包括资产、负债、收入、费用等合计金额；(3)被投资单位向投资企业转移资金的能力受到严格限制的情况。

此外，投资企业在附注中还应当披露与长期股权投资减值有关的下列信息：(1)当期确认的长期股权投资减值损失金额；(2)计提的长期股权投资减值准备累计金额。发生重大减值损失的，还应当在附注中披露导致长期股权投资重大减值损失的原因以及长期股权投资可收回金额的确定方法。

【本 章 小 结】

长期股权投资包括对子公司投资、对合营企业投资、对联营企业投资及投资企业持有的对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响，并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的权益性投资。

长期股权投资在取得时，应按初始投资成本入账。长期股权投资的初始投资成本，应分别企业合并和非企业合并两种情况确定。

长期股权投资的后续计量应当分别成本法和权益法确定期末账户余额。

成本法是指投资按成本计价的方法。其核算范围适用于对子公司投资及对被投资单位不具有共同控制或重大影响，并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的持股比例 < 20% 的长期股权投资。持有期间被投资单位宣告分派的现金股利或利润，应一律确认为当期投资收益。长期股权投资权益法是指投资以初始投资成本计量后，在投资持有期间根据投资企业享有被投资单位所有者权益份额变动对投资的账面价值进行调整的方法。其适用范围是投资企业对被投资单位具有共同控制或重大影响的长期股权投资。

第七章

固定资产核算

【学习目标】

通过本章学习，了解固定资产概念及确认条件及其分类；掌握固定资产初始计量；掌握固定资产折旧计算方法；掌握固定资产清查的业务流程和盘盈、盘亏的会计核算；掌握固定资产期末计量和处置的会计核算；了解固定资产在报表中的列示情况。

【能力目标】

能够对固定资产的初始计量、后续计量、期末计量、固定资产清查和处置等相关经济业务进行熟练的会计处理。

7-1-1/4



3601083140　　江西增值税专用发票　　№0026912

抵扣联　　开票日期：2009年12月5日

购货单位	名　　称：江西九瑞油泵油嘴有限公司 纳税人识别号：360402309264078 地址、电话：九江市莲花路128号 8189866 开户行及账号：工行九江莲花支行 34520294168	密码区	>3788735*-536//32 423695<*56932+- <31095-686<79>56 433-8-85><56>>8	加密版本：01 3601083140 0026912

货物或应税劳务名称	规格型号	单位	数量	单价	金额	税率	税额
联想电脑	XP111	台	2	3 800.00	7 600.00	17%	1 292.00
合　计					¥7 600.00		¥1 292.00
价税合计（大写）	⊗捌仟捌佰玖拾贰元整				（小写）¥8 892.00		

销货单位	名　　称：南昌市佳美电器有限公司 纳税人识别号：360100526014788 地址、电话：南昌市高新路190号 4159873 开户行及账号：工行高新路支行 67508102479	备注	南昌市佳美电器有限公司 360100526014788 发票专用章

收款人：　　复核：　　开票人：赵兵　　销货单位：（章）

第二联：抵扣联　购货方抵税凭证

国税函（2008）562号南昌华森实业公司

7-1-2/4



3601083140　　江西增值税专用发票　　№0026912

发票联　　开票日期：2009年12月5日

购货单位	名　　称：江西九瑞油泵油嘴有限公司 纳税人识别号：360402309264078 地址、电话：九江市莲花路128号 8189866 开户行及账号：工行九江莲花支行 34520294168	密码区	>3788735*-536//32 423695<*56932+- <31095-686<79>56 433-8-85><56>>8	加密版本：01 3601083140 0026912

货物或应税劳务名称	规格型号	单位	数量	单价	金额	税率	税额
联想电脑	XP111	台	2	3 800.00	7 600.00	17%	1 292.00
合　计					¥7 600.00		¥1 292.00
价税合计（大写）	⊗捌仟捌佰玖拾贰元整				（小写）¥8 892.00		

销货单位	名　　称：南昌市佳美电器有限公司 纳税人识别号：360100526014788 地址、电话：南昌市高新路190号 4159873 开户行及账号：工行高新路支行 67508102479	备注	南昌市佳美电器有限公司 360100526014788 发票专用章

收款人：　　复核：　　开票人：赵兵　　销货单位：（章）

第三联：发票联　购货方记账凭证

国税函（2008）562号南昌华森实业公司

7-1-3/4

中国工商银行（赣）
转账支票存根联

BN/02　06367020

附加信息：
支票号：06367020

出票日期：2009 年 12 月 5 日

收款人：	佳美电器公司
金　额：	¥8 892.00
用　途：	购入电脑

单位主管　　会计

7-1-4/4

江西九瑞油泵油嘴有限公司固定资产验收单

2009 年 12 月 5 日　　№0901204

名　称	数量	价格	预计使用年限	使用部门
联想电脑	2	7 600	5 年	财务科
备　注				

会计主管：张有才　　制单：乐羽　　审核：张右华

7-2-1/6

财务说明书记——账凭证附件　　NO. 091214

根据江西九瑞油泵油嘴有限公司六届二次股东会议的批准，江西九瑞油泵油嘴有限公司用 DLLA 型号喷油嘴和江西新明机械有限公司一台未使用的 ZX20 型号铣钻床，进行非货币资产交换。该换入的 ZX20 型号铣钻床设备账面价值为 80 000 元，换出的 200 个 DLLA 型号喷油嘴价值为 80 000 元。经双方协商确定以公允价值为 80 000 元作为入账金额。

该交易合同备查公司文件 JRBY12033.



总经理：陈俊杰

2009 年 月 15 日

江西九瑞油泵油嘴有限公司

7-2-2/6

3604083140 江西增值税专用发票 №0032512

抵扣联

开票日期：2009 年 12 月 15 日

购货单位	名称：江西九瑞油泵油嘴有限公司 纳税人识别号：360402309264078 地址、电话：九江市莲花路 128 号 8189866 开户行及账号：工行九江莲花支行 34520294168	密码区	>1236950*-536//32 423695<*56932+- <31095-686<79>56 433-8-85><56>>8	加密版本：01 3606083140 0032512			
货物或应税劳务名称	规格型号	单位	数量	单价	金额	税率	税额
铣钻床	ZX20	台	1	80 000	80 000.00	17%	13 600.00
合计					¥80 000.00		¥13 600.00
价税合计（大写）	⊗玖万叁仟陆佰元整				（小写）¥93 600.00		
销货单位	名称：江西新明机械有限公司 纳税人识别号：360402127806541 地址、电话：九江市十里大道 328 号 81190623 开户行及账号：建行九江十里支行 25498504617	备注	江西新明机械有限公司 360402127806541 发票专用章				

收款人： 复核： 开票人：吴军 销货单位：（章）

第二联：抵扣联 购货方抵税凭证

国税函（2008）562 号海南华森实业公司

7-2-3/6

3604083140 江西增值税专用发票 №0026912

发票联

开票日期：2009 年 12 月 15 日

购货单位	名称：江西九瑞油泵油嘴有限公司 纳税人识别号：360402309264078 地址、电话：九江市莲花路 128 号 8189866 开户行及账号：工行九江莲花支行 34520294168	密码区	>1236950*-536//32 423695<*56932+- <31095-686<79>56 433-8-85><56>>8	加密版本：01 3606083140 0032512			
货物或应税劳务名称	规格型号	单位	数量	单价	金额	税率	税额
铣钻床	ZX20	台	1	80 000	80 000.00	17%	13 600.00
合计					¥80 000.00		¥13 600.00
价税合计（大写）	⊗玖万叁仟陆佰元整				（小写）¥93 600.00		
销货单位	名称：江西新明机械有限公司 纳税人识别号：360402127806541 地址、电话：九江市十里大道 328 号 81190623 开户行及账号：建行九江十里支行 25498504617	备注	江西新明机械有限公司 360402127806541 发票专用章				

收款人： 复核： 开票人：吴军 销货单位：（章）

第三联：发票联 购货方记账凭证

国税函（2008）562 号海南华森实业公司

7-2-4/6

江西九瑞油泵油嘴有限公司固定资产验收单

2009 年 12 月 15 日 №0901211

名称	数量	价格	预计使用年限	使用部门
铣钻床	1	80 000	8 年	生产车间
备注				

会计主管：张有才 制单：乐羽 审核：张右华

7-2-5/6

3604083140　　**江西增值税专用发票**　　№0065013

此联不作报销、扣款凭证使用　　开票日期：2009 年 12 月 15 日

购货单位	名　　称：江西新明机械有限公司 纳税人识别号：360402127806541 地 址、电 话：九江市十里大道 328 号 81190823 开户行及账号：建行九江十里支行 25498504617	密码区	>6598231*-536//32 4682301<*56932+- <8574-686<79>56 409-8-85><56>>8	加密版本：01 3606083140 0065013

货物或应税劳务名称	规格型号	单位	数量	单价	金额	税率	税额
喷油嘴	DLLA	台	200	400	80 000.00	17%	13 600.00
合　计					¥80 000.00	17%	¥13 600.00
价税合计（大写）	⊗玖万叁仟陆佰元整				（小写）¥93 600.00		

销货单位	名　　称：江西九瑞油泵油嘴有限公司 纳税人识别号：360402309264078 地 址、电 话：九江市莲花路 128 号 8189866 开户行及账号：工行九江莲花支行 34520294168	备注	江西九瑞油泵油嘴有限公司 360402309264078 发票专用章

收款人：　　复核：　　开票人：肖英　　销货单位：（章）

第一联：记账联　销货方记账凭证

国税函（2008）562 号海南华森实业公司

7-2-6/6

江西九瑞油泵油嘴有限公司产成品出库单

客户名称：新明机械有限公司　　2009 年 12 月 15 日　　№0901214

产品名称	规格	计量单位	应发数量	实发数量	单位成本	金额
喷油嘴	DLLA	台	200	200	320	64 000.00
合　计						¥64 000.00

会计：董旭　　仓库管理员：毛　蓉　　制单：王盼

第三联记账联

7-3-1/5

债务重组协议书　　NO. 0912102

甲方：江西九瑞油泵油嘴有限公司

乙方：上海华冶机械有限公司

双方共同商定，就乙方所欠甲方货款事宜协议如下：

一、鉴于乙方由于财务困难，甲方同意乙方以其公司崭新设备抵前欠货款 70 200 元。

二、乙方提供一台 CQ-024 油压机，甲方同意接受该崭新设备。

三、双方同意该设备抵债，该油压机市价为每台 60 000 元，乙方交给甲方一台 CQ-024 油压机，并开具增值税专用发票给甲方，抵账所欠甲方货款 70 200 元，交货地点为甲方加工车间。

五、本协议自签订之日起有效。

六、本协议一式二份，双方各持一份。

甲方代表签字：陈杰印俊　　乙方代表签字：秦剑印

甲方盖章：　　乙方盖章

二〇〇九年十二月三日　　二〇〇九年十二月十日

7-3-2/5

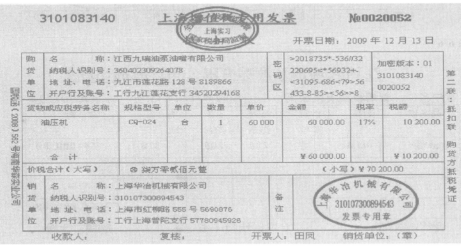
江西九瑞油泵油嘴有限公司固定资产验收单

2009 年 12 月 15 日　　No0901210

名称	数量	价格	预计使用年限	使用部门
油压机	1	60 000	5 年	生产车间
备注				

会计主管：张有才　　制单：乐羽　　审核：张右华

7-3-3/5



3101083140　　上海增值税专用发票　　No0020052

开票日期：2009 年 12 月 13 日

购货单位	名称：江西九瑞油泵油嘴有限公司 纳税人识别号：360402309264078 地址、电话：九江市莲花路 128 号 8189866 开户行及账号：工行九江莲花支行 34520294168	密码区	>2018735*-536//32 220695<+56932+- <31095-686<79>56 433-8-85><56>>8	加密版本：01 3101083140 0020052

货物或应税劳务名称	规格型号	单位	数量	单价	金额	税率	税额
油压机	CQ-024	台	1	60 000	60 000.00	17%	10 200.00
合计					¥60 000.00		¥10 200.00
价税合计（大写）	⊗ 柒万零贰佰元整				（小写）¥70 200.00		

销货单位	名称：上海华冶机械有限公司 纳税人识别号：310107300894543 地址、电话：上海市红柳路 555 号 5690876 开户行及账号：工行上海普陀支行 57780945926	备注	上海华冶机械有限公司 310107300894543 发票专用章

收款人：　　复核：　　开票人：田凤　　销货单位：（章）

第二联：抵扣联 购货方抵税凭证

7-3-4/5



3101083140　　上海增值税专用发票　　No0020052

开票日期：2009 年 12 月 13 日

购货单位	名称：江西九瑞油泵油嘴有限公司 纳税人识别号：360402309264078 地址、电话：九江市莲花路 128 号 8189866 开户行及账号：工行九江莲花支行 34520294168	密码区	>2018735*-536//32 220695<+56932+- <31095-686<79>56 433-8-85><56>>8	加密版本：01 3101083140 0020052

货物或应税劳务名称	规格型号	单位	数量	单价	金额	税率	税额
油压机	CQ-024	台	1	60 000	60 000.00	17%	10 200.00
合计					¥60 000.00		¥10 200.00
价税合计（大写）	⊗ 柒万零贰佰元整				（小写）¥70 200.00		

销货单位	名称：上海华冶机械有限公司 纳税人识别号：310107300894543 地址、电话：上海市红柳路 555 号 5690876 开户行及账号：工行上海普陀支行 57780945926	备注	上海华冶机械有限公司 310107300894543 发票专用章

收款人：　　复核：　　开票人：田凤　　销货单位：（章）

第三联：发票联 购货方记账凭证

7-3-5/5

江西九瑞油泵油嘴有限公司固定资产验收单

2009 年 12 月 15 日　　№0901210

名称	数量	价格	预计使用年限	使用部门
油压机	1	60 000	5 年	生产车间
备注				

会计主管：张有才　　制单：乐羽　　审核：张右华

7-4

江西九瑞油泵油嘴有限公司固定资产折旧计提表

2009 年 12 月 31 日　　单位：元

部门	固定资产名称	原值	月折旧率	月折旧额
基本生产车间	房屋建筑物	420 000.00	3.6%	15 120.00
	机器设备	500 000.00	9.6%	48 000.00
	小计	920 000.00		63 120.00
机修车间	房屋建筑物	150 000.00	3.6%	5 400.00
	机器设备	200 000.00	9.6%	19 200.00
	小计	350 000.00		24 600.00
供汽车间	房屋建筑物	450 000.00	3.6%	16 200.00
	机器设备	300 000.00	9.6%	28 800.00
	小计	750 000.00		45 000.00
专设销售机构	房屋建筑物	300 000.00	3.6%	10 800.00
	小计	300 000.00		10 800.00
厂部管理机构	房屋建筑物	760 000.00	3.6%	27 360.00
	机器设备	200 000.00	9.6%	19 200.00
	小计	960 000.00		46 560.00
合计		3 280 000.00		190 080.00

会计主管：张有才　　制单：陈新明

7-5

江西九瑞油泵油嘴有限公司固定资产盘点报告表

2009 年 12 月 18 日　　单位：元

固定资产名称	盘盈			盘亏			毁损			原因
	数量	重估价值	估价计提折旧	数量	原值	已提折旧额	数量	原值	已提折旧额	
CK6 车床	1	80 000	35 000							
TE8 磨床				1	50 000	25 000				
处理意见	使用部门：CK6 车床进账形成固定资产 TE8 磨床进行核销			清理小组			审批部门			

会计主管：张有才　　制单：陈新明

7-6-1/5

江西九瑞油泵油嘴有限公司固定资产出售调拨单

2009 年 12 月 18 日 调拨单号：091221

调出单位	江西九瑞油泵油嘴有限公司					调入单位	九江市钢铁废品回收公司			
调拨资产名称							有 偿			
固定资产名称	规格及型号	单位	数量	预计使用年限	已使用年限	原值	已提折旧	净值	协商价格	
冲床	35T	台	1	10 年	8 年	10 000	80 000	20 000	20 000	
调出单位						调入单位			备注：	
财务：张有才		（公章）				财务：王强	（公章）			
经办：陈西						经办：陈鑫				

单位负责人：陈俊杰 会计主管：张有才 制单：陈新明

7-6-2/5



九江市企业单位统一收据

2009 年 12 月 18 日 №091221

交款单位 九江市钢铁废品回收公司

人民币（大写） 贰万元整 ￥20000.00

系 购入报废冲床

收款单位（盖章有效） 财务专用章

转账收讫

财务 肖英 经手人 夏国清

③财务记账联

7-6-3/5



中国工商银行 进账单（收账通知） 3

2009 年 12 月 18 日

出票人	全称	九江市钢铁废品回收公司	收款人	全称	江西九瑞油泵油嘴有限公司
	账号	21052436285		账号	34520294168
	开户银行	工行九江南湖支行		开户银行	工行九江莲花支行
金额	人民币（大写）	贰万元整		千 百 十 万 千 百 十 元 角 分	￥ 2 0 0 0 0 0 0
票据种类	转账支票	票据张数 1			
票据号码	02635901				
	复核 记账			中国工商银行九江莲花支行 2009年12月18日 转讫 开户银行盖章	

此联是收款人开户银行交给收款人的收账通知

7-6-4/5



九江市服务业统一发票
发票联　　NO：0076501

客户名称：江西九瑞油泵油嘴有限公司　　2009年12月16日

项目	单位	数量	单价	万	千	百	十	元	角	分
拆迁旧冲床	台	1	500			5	0	0	0	0
合计金额（大写）伍佰元整					¥	5	0	0	0	0

收款企业：九江市康洁清理服务公司　　收款人：张武　　开票人：夏风

7-6-5/5

江西九瑞油泵油嘴有限公司固定资产损益计算表

2009年12月18日　　单位:元

清理收入	清理支出			净损益
	净残值	清理费用	小计	
20 000	20 000	500	20 500	500(损失)
备注	固定资产处置净损失500元转入营业外支出			

会计主管：张有才　　制单：陈新明

【任务提示】

上述是固定资产交易业务过程中涉及的一系列的原始凭证,如购建固定资产、非货币性交换取得固定资产、债务重组取得固定资产、固定资产折旧、固定资产盘盈盘亏、期末处置等。企业发生的这些业务在会计上如何确认和计量,就是我们这章要解决的主要问题。

第一节　固定资产概述

一、固定资产的概念及确认

(一)固定资产的概念及特征

《企业会计准则第4号——固定资产》准则规定,固定资产是指同时具有下列两个特征的有形资产:(1)为生产商品提供劳务、出租或经营管理而持有的;(2)使用寿命超过一个会计年度。从固定资产的定义看,固定资产具有以下三个特征。

1. 固定资产是为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有

企业持有固定资产的目的是为了生产商品、提供劳务、出租或经营管理,而不是直接用于出售。其中,出租是指以经营租赁方式出租的机器设备等。

2. 固定资产使用寿命超过一个会计年度

该特征使固定资产明显区别于流动资产。使用寿命超过一个会计年度，意味着固定资产属于长期资产。固定资产的使用寿命，是指企业使用固定资产的预计期间，或者该固定资产所能生产产品或提供劳务的数量。通常情况下，固定资产的使用寿命是指使用固定资产的预计期间，如自用房屋建筑物的使用寿命或使用年限。某些机器设备或运输设备等固定资产，其使用寿命往往以该固定资产所能生产产品或提供劳务的数量来表示，例如，发电设备按其预计发电量估计使用寿命。

3. 固定资产为有形资产

固定资产具有实物特征，该特征将固定资产与无形资产区别开来。有些无形资产可能同时符合固定资产的其他特征，如无形资产是为生产商品、提供劳务而持有，使用寿命超过一个会计年度，但是由于其没有实物形态，所以不属于固定资产。

(二) 固定资产的确认

一项资产如要作为固定资产加以确认，首先需要符合固定资产的定义，其次还要符合固定资产的确认条件，即与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业，同时，该固定资产的成本能够可靠地计量。

1. 与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业

企业在确认固定资产时，需要判断与该项固定资产有关的经济利益是否很可能流入企业。实务中，主要是通过判断与该固定资产所有权相关的风险和报酬是否转移到了企业来确定。

通常情况下，取得固定资产所有权是判断与固定资产所有权有关的风险和报酬是否转移到企业的一个重要标志。值得注意的是，所有权是否转移不是判断的唯一标准。在有些情况下，某项固定资产的所有权虽然不属于企业，但是，企业能够控制与该项固定资产有关的经济利益流入企业，在这种情况下，企业应将该固定资产予以确认。例如，融资租赁方式下租入的固定资产。

2. 该固定资产的成本能够可靠地计量

成本能够可靠地计量是资产确认的一项基本条件。要确认固定资产，企业取得该固定资产所发生的支出必须能够可靠地计量。企业在确定固定资产成本时，有时需要根据所获得的最新资料，对固定资产的成本进行合理的估计。如果企业能够合理地估计出固定资产的成本，则视同固定资产的成本能够可靠地计量。

二、固定资产的分类

(一) 按固定资产的经济用途分类

(1) 生产经营用固定资产，是指直接服务于企业生产、经营过程的各种固定资产。如生产经营用的房屋、建筑物、机器、设备等。

(2) 非生产经营用固定资产，是指不直接服务于生产、经营过程的各种固定资产。如职工宿舍、食堂、浴室、理发室等使用的房屋、设备和其他固定资产等。

(二) 按固定资产的使用情况分类

(1) 使用中固定资产，是指正在使用中的经营性和非经营性固定资产。由于季节性经营或大修理等原因，暂时停止使用的固定资产仍属于企业使用中的固定资产。企业出租(指经营性租赁)给其他企业的固定资产和内部替换使用的固定资产也属于使用中的固定资产。

(2) 未使用固定资产，是指已完工或已构建的尚未正式使用的新增固定资产以及因进行改建、扩建等原因暂停使用的固定资产。

(3) 不需用固定资产，是指本企业多余或不适用的固定资产。

（三）按固定资产所有权分类

（1）自有固定资产，是指企业拥有可供企业自由支配使用的固定资产。

（2）租入固定资产，是指企业采用租赁的方式从其他单位租入的固定资产。企业对租入的固定资产依照租赁合同拥有使用权，同时负有支付租金的义务，但资产的所有权属于出租单位。租入固定资产可分为经营性租入固定资产和融资租入固定资产。

（四）按固定资产的经济用途和使用情况综合分类

（1）生产经营用固定资产。

（2）非生产经营用固定资产。

（3）租出固定资产（指在经营性租赁方式下出租给外单位使用的固定资产）。

（4）不需用固定资产。

（5）未使用固定资产。

（6）土地（指过去已经估价单独入账的土地。因征地而支付的补偿费，应计入与土地有关的房屋、建筑物的价值内，不单独作为土地的价值入账。企业取得的土地使用权，应作为无形资产管理，不作为固定资产管理）。

（7）融资租入固定资产（指企业以融资方式租入的固定资产，在租赁期内应视同自有固定资产进行管理）。

第二节　固定资产初始计量

一、固定资产的计价标准

企业的固定资产应按正确的标准进行计价，以便真实反映固定资产的价值和正确计提固定资产累计折旧。固定资产的计价标准有三种：原始价值、重置价值和净值。

（一）原始价值

原始价值也称历史成本、原始成本，它是指企业为取得某项固定资产所支付的全部价款以及使固定资产达到预期工作状态前所发生的一切合理、必要的支出。采用原始价值计价的主要优点在于原始价值具有客观性和可验证性；同时，原始价值可以如实反映企业的固定资产投资规模，是企业计提折旧的依据。因此，原始价值是固定资产的基本计价标准，我国对固定资产的计价采用这种计价方法。这种计价方法的缺点在于，在经济环境和社会物价水平发生变化时，由于货币时间价值的作用和物价水平变动的影响，使原始价值与现时价值之间会产生差异，原始价值不能反映固定资产的真实价值。

（二）重置完全价值

重置完全价值也称现时重置成本，它是指在当前的生产技术条件下重新购建同样的固定资产所需要的全部支出。一般在无法取得固定资产原始价值或需要对报表进行补充说明时采用，如发现盘盈固定资产时，可以用重置完全价值入账。但在这种情况下，重置完全价值一经入账，即成为该固定资产的原始价值。

（三）净值

净值也称折余价值，是指固定资产的原始价值或重置完全价值减去已提折旧后的净额。固定资产净值可以反映企业一定时期固定资产尚未磨损的现有价值和固定资产实际占用的资金数额。将净值与原始价值相比，可反映企业当前固定资产的新旧程度。

二、固定资产初始计量

固定资产应当按照成本进行初始计量。固定资产的成本，是指企业构建某些固定资产达到预定可使用状态前所发生的一切合理、必要的支出。这些支出包括直接发生的价款、相关税费、运杂费、包装费和安装成本等，也包括间接发生的，如应承担的借款利息以及应分摊的其他间接费用。

(一) 外购固定资产核算

企业外购的固定资产，应按实际支付的购买价款、相关税费、使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等，作为固定资产的取得成本。2009 年 1 月 1 日增值税转型改革后，企业购建(包括购进、接受捐赠、实物投资、自制、改扩建和安装)生产用固定资产(机器设备)发生的增值税进项税额可以从销项税额中抵扣。因此，此处的"相关税费"中不包括允许抵扣的增值税进项税额。

【例 7-1】 甲公司购入一台不需要安装即可投入使用的设备，取得的增值税专用发票上注明的设备价款为 30 000 元，增值税额为 5 100 元，另支付运杂费 500 元，包装费 400 元，款项以银行存款支付。假设甲公司属于增值税一般纳税人，增值税进项税额不纳入固定资产成本核算。

甲公司应作如下会计处理：

借：固定资产	30 900	
应交税费——应交增值税 (进项税额)	5 100	
贷：银行存款		36 000

购入需要安装的固定资产，先通过"在建工程"科目核算，待安装完毕达到预定可使用状态时，再由"在建工程"科目转入"固定资产"科目。

企业购入固定资产时，按实际支付的购买价款、运输费、装卸费和其他相关税费等，借记"在建工程"科目、"应交税费——应交增值税(进项税额)"，贷记"银行存款"等科目；支付安装费用等时，借记"在建工程"科目，贷记"银行存款"等科目；安装完毕达到预定可使用状态时，按其实际成本，借记"固定资产"科目，贷记"在建工程"科目。

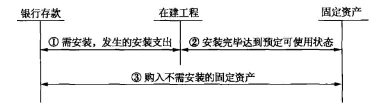


图 7-1 外购固定资产核算流程

【例 7-2】 甲公司用银行存款购入一台需要安装的设备，增值税专用发票上注明的设备买价为 200 000 元，增值税额为 34 000 元，支付运杂费 20 000 元，支付安装费 3 000 元。甲公司为一般纳税人。甲公司应作如下会计处理：

(1) 购入进行安装时：

借：在建工程	220 000	
应交税费——应交增值税 (进项税额)	34 000	
贷：银行存款		254 000

(2) 支付安装费时：

借:在建工程　3 000
　贷:银行存款　3 000
(3) 设备安装完毕交付使用时:
借:固定资产　223 000
　贷:在建工程　223 000

企业基于产品价格等因素的考虑,可能以一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产。如果这些资产均符合固定资产的定义,并满足固定资产的确认条件,则应将各项资产单独确认为固定资产,并按各项固定资产公允价值的比例对总成本进行分配,分别确定各项固定资产的成本。

【例7-3】 2009年4月21日,甲公司向乙公司一次购入3套不同型号且具有不同生产能力的设备A、B和C。甲公司为该批设备共支付货款5 000 000元,增值税进项税额850 000元,保险费17 000元,装卸费3 000元,全部以银行转账支付;假定A、B和C设备分别满足固定资产确认条件,公允价值分别为1 560 000元、2 340 000元和1 300 000元。假定不考虑其他相关税费,甲公司的账务处理如下:

(1) 确定应计入固定资产成本的金额,包括购买价款、保险费、装卸费等,即:5 000 000 + 17 000 + 3 000 = 5 020 000(元)

(2) 确定A、B和C的价值分配比例:

A设备应分配的固定资产价值比例为:

$$\frac{1\ 560\ 000}{1\ 560\ 000 + 2\ 340\ 000 + 1\ 300\ 000} \times 100\% = 30\%$$

B设备应分配的固定资产价值比例为:

$$\frac{2\ 340\ 000}{1\ 560\ 000 + 2\ 340\ 000 + 1\ 300\ 000} \times 100\% = 45\%$$

C设备应分配的固定资产价值比例为:

$$\frac{1\ 300\ 000}{1\ 560\ 000 + 2\ 340\ 000 + 1\ 300\ 000} \times 100\% = 25\%$$

(3) 确定A、B和C设备各自的成本:

A设备的成本 = 5 020 000 × 30% = 1 506 000(元)
B设备的成本 = 5 020 000 × 45% = 2 259 000(元)
C设备的成本 = 5 020 000 × 25% = 1 255 000(元)

(4) 会计分录:
借:固定资产——A　1 506 000
　　　　　——B　2 259 000
　　　　　——C　1 255 000
　应交税费——应交增值税(进项税额)　850 000
　贷:银行存款　5 870 000

(二) 自行建造固定资产核算

企业自行建造固定资产,应按建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出,作为固定资产的成本,包括工程用物资成本、人工成本、交纳的相关税费、应予资本化的借款费用以及应分摊的间接费用等。

自建固定资产应通过“在建工程”科目核算。企业自建固定资产，主要有自营和出包两种方式，由于采用的建设方式不同，其会计处理也不同。

1. 自营方式建造固定资产

企业以自营方式建造固定资产，是指企业自行组织工程物资采购、自行组织施工人员从事工程施工完成固定资产建造。建造固定资产领用工程物资、原材料或库存商品，应按其实际成本转入所在建工程成本。自营方式建造固定资产应负担的职工薪酬，辅助生产部门为之提供的水、电、运输等劳务，以及其他必要支出等也应计人所建工程项目的成本。符合资本化条件，应计入所建造固定资产成本。

购入工程物资，借记“工程物资”科目，贷记“银行存款”等科目；领用工程物资，借记“在建工程”科目，贷记“工程物资”科目；领用本企业原材料，借记“在建工程”科目，贷记“原材料”等科目；领用企业生产商品，借记“在建工程”科目，贷记“库存商品”等科目；工程发生其他费用，借记“在建工程”科目，贷记“银行存款”、“应付职工薪酬”等科目；达到预定可使用状态时，借记“固定资产”科目，贷记“在建工程”科目。

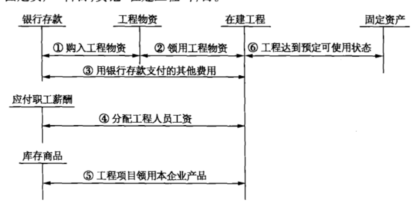


图 7-2 自行建造固定资产核算流程

【例 7-4】 甲公司自建厂房一幢，购入为工程准备的各种物资 100 000 元，支付的增值税额为 17 000 元，全部用于工程建设。领用本公司生产的产品一批，实际成本为 80 000 元，税务部门确定的计税价格为 100 000 元，增值税税率 17%；工程人员应计工资 30 000 元，支付的其他费用 20 000 元。工程完工并达到预定可使用状态。甲公司应作如下会计处理：

(1) 购入工程物资时：

借：工程物资　　117 000

　贷：银行存款　　117 000

(2) 工程领用工程物资时：

借：在建工程　　117 000

　贷：工程物资　　117 000

(3) 工程领用本公司生产的产品：

借：在建工程　　97 000

　贷：库存商品　　80 000

　　应交税费——应交增值税(销项税额)　　17 000

(4) 分配工程人员工资时：

借:在建工程　30 000

　贷:应付职工薪酬　30 000

(5) 支付工程发生的其他费用时:

借:在建工程　20 000

　贷:银行存款等　20 000

(6) 工程完工转入固定资产成本:

借:固定资产　264 000

　贷:在建工程　264 000

2. 出包工程

出包工程是指企业通过招标等方式将工程项目发包给建造承包商,由建造承包商组织施工的建筑工程和安装工程。按合理估计的发包工程进度和合同规定向建造承包商结算的进度款,借记"在建工程"科目,贷记"银行存款"等科目;工程完成按合同规定补付的工程款,借记"在建工程"科目,贷记"银行存款"等科目;工程达到预定可使用状态,按其成本,借记"固定资产"科目,贷记"在建工程"科目。

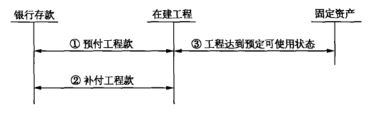


图7-3　出包工程会计核算流程

【例7-5】　甲公司将一幢厂房的建造工程出包给乙公司承建,按合理估计的发包工程进度和合同规定向乙公司结算进度款500 000元,工程完工后,收到乙公司有关工程结算单据,补付工程款300 000元,工程完工并达到预定可使用状态。甲公司应作如下会计处理:

(1) 按合理估计的发包工程进度和合同规定向乙公司结算进度款时:

借:在建工程　500 000

　贷:银行存款　500 000

(2) 补付工程款时:

借:在建工程　300 000

　贷:银行存款　300 000

(3) 工程完工并达到预定可使用状态时:

借:固定资产　800 000

　贷:在建工程　800 000

(三) 接受固定资产投资核算

企业接受固定资产投资时,应按投资合同或协议约定的价值(不公允的除外)作为固定资产的入账价值,按投资合同或协议约定的投资者在企业注册资本或股本中所占份额的部分作为实收资本或股本入账,投资合同或协议约定的价值(不公允的除外)超过投资者在企业注册资本或股本中所占份额的部分,计入资本公积。

【例7-6】　甲公司于设立时收到乙公司作为资本投入的不需要安装的机器设备一台,合同约定该机器设备的价值为5 000 000元,增值税进项税额为850 000元。合同约定的固定资

产价值与公允价值相符，不考虑其他因素，甲公司进行会计处理时，应编制如下会计分录：

借：固定资产　　5 000 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　850 000
　　贷：实收资本——乙公司　　5 850 000

（四）非货币性资产交换换入固定资产核算

1. 换入固定资产以公允价值计量

非货币性资产交换同时满足下列条件的，应当以换出资产公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本，公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益：(1)该项交换具有商业实质；(2)换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。

(1) 换入的固定资产不涉及补价的会计处理。

【例7-7】 2010年4月3日，甲公司以生产的一批材料交换乙公司2009年购入的生产经营用设备，甲公司换入的设备继续用于生产，乙公司换入的材料作为原材料用于生产。甲公司材料的账面价值为1 000 000元，在交换日的市场价格为1 200 000元，计税价格等于市场价格，甲公司此前未计提存货跌价准备。乙公司设备的账面原价为1 500 000元，累计折旧为400 000元，公允价值为1 200 000元，乙公司未计提资产减值准备。此外，乙公司以银行存款支付清理费1 000元。甲公司、乙公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为17%。假设甲公司和乙公司在整个交易过程中没有发生其他税费，甲公司和乙公司均开具了增值税专用发票。

甲公司的账务处理如下：

① 企业以库存商品换入其他资产，应计算增值税销项税额，缴纳增值税。换出材料的增值税销项税额为1 200 000×17% =204 000(元)。

② 根据(财税[2008]170号)要求，自2009年1月1日起，增值税一般纳税人购进或者自制固定资产产生的进项税额，可根据《中华人民共和国增值税暂行条例》和《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》的有关规定，凭增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书和运输费用结算单据从销项税额中抵扣。换入设备增值税进项税额为1 200 000×17% =204 000(元)。

借：固定资产　　1 200 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　204 000
　　贷：主营业务收入　　1 200 000
　　　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　204 000
借：主营业务成本　　1 000 000
　　贷：库存商品　　1 000 000

乙公司的账务处理如下：

根据(财税[2008]170号)要求，自2009年1月1日起，纳税人销售自己使用过的2009年1月1日以后购进或者自制的固定资产，按照适用税率征收增值税。因此，企业以设备换入其他资产，应当缴纳增值税。换出设备的增值税销项税额为1 200 000×17% =204 000(元)。

借：固定资产清理　　1 100 000
　　累计折旧　　400 000
　　贷：固定资产　　1 500 000
借：固定资产清理　　1 000
　　贷：银行存款　　1 000

借:原材料 1 200 000
　　应交税费——应交增值税(进项税额) 204 000
　　贷:固定资产清理 1 101 000
　　　　营业外收入 99 000
　　　　应交税费——应交增值税(销项税额) 204 000

(2)换入的固定资产涉及补价的会计处理。

【例7-8】 甲公司经协商将其持有的对丙公司股权投资与乙公司拥有的一幢房产交换。在交换日,甲公司持有对丙公司长期股权投资账面价值为1 700 000元,未计提减值准备,公允价值为2 000 000元,甲公司支付补价500 000元。乙公司房产原价为3 000 000元,已提折旧1 300 000元,未计提减值准备,公允价值为2 500 000元,税务机关核定乙公司因交换房产需要缴纳营业税125 000元,尚未支付,该项交易过程中不涉及其他相关税费。

甲公司的账务处理如下:

借:固定资产 2 500 000
　　贷:长期股权投资——丙公司 1 700 000
　　　　银行存款 500 000
　　　　投资收益 300 000

乙公司的账务处理如下:

借:固定资产清理 1 700 000
　　累计折旧 1 300 000
　　贷:固定资产 3 000 000
借:固定资产清理 125 000
　　贷:应交税费——应交营业税 125 000
借:长期股权投资——丙公司 2 000 000
　　银行存款 500 000
　　贷:固定资产清理 2 500 000
借:固定资产清理 675 000
　　贷:营业外收入 675 000

2. 换入固定资产以账面价值计量

未同时满足准则规定的两个条件的非货币性资产交换,应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,无论是否支付补价,均不确认损益。

(1) 换入的固定资产不涉及补价的会计处理。

【例7-9】 甲公司经协商将其持有对丙公司长期股权投资与乙公司拥有一幢房产交换。在交换日,甲公司持有长期股权投资账面余额为2 000 000元,已计提长期股权投资减值准备余额为300 000元,该长期股权投资在市场上没有公开报价,公允价值也不能可靠计量;乙公司的房产账面原价为3 000 000元,已提折旧1 300 000元,未计提减值准备,其公允价值也不能可靠计量,税务机关核定乙公司因交换房产需要缴纳营业税85 000元;甲公司换入房产后用于生产。乙公司换入对丙公司投资仍然作为长期股权投资,并采用成本法核算。乙公司转让房产的营业税尚未支付,假定除营业税外,该项交易过程中不涉及其他相关税费。

甲公司的账务处理如下:

借:固定资产 1 700 000
　长期股权投资减值准备——丙公司股权投资 300 000
　贷:长期股权投资——丙公司 2 000 000
乙公司的账务处理如下:
借:固定资产清理 1 700 000
　累计折旧 1 300 000
　贷:固定资产 3 000 000
借:固定资产清理 85 000
　贷:应交税费——应交营业税 85 000
借:长期股权投资——丙公司 1 700 000
　贷:固定资产清理 1 700 000
借:营业外支出 85 000
　贷:固定资产清理 85 000

(2) 换入的固定资产涉及补价的会计处理。

【例7-10】 甲公司经协商将其持有的对丙公司股权投资与乙公司拥有的一幢房产交换。在交换日,甲公司持有的股权投资账面余额为2 000 000元,该投资在市场上没有公开报价,公允价值也不能可靠计量;乙公司的房产原价为3 000 000元,已提折旧900 000元,未计提减值准备,其公允价值也不能可靠计量。双方商定,甲公司以两项资产账面价值为基础,支付补价100 000元,以换取乙公司拥有房产。税务机关核定乙公司因交换房产需要缴纳营业税105 000元,尚未支付,该项交易过程中不涉及其他相关税费。

甲公司的账务处理如下:
借:固定资产 2 100 000
　贷:长期股权投资——丙公司 2 000 000
　　银行存款 100 000
乙公司的账务处理如下:
借:固定资产清理 2 100 000
　累计折旧 900 000
　贷:固定资产 3 000 000
借:固定资产清理 105 000
　贷:应交税费——应交营业税 105 000
借:长期股权投资——丙公司 2 000 000
　银行存款 100 000
　贷:固定资产清理 2 100 000
借:营业外支出 105 000
　贷:固定资产清理 105 000

(五) 债务重组取得的固定资产核算

债务人以固定资产清偿债务,应将固定资产的公允价值与该项固定资产账面价值和清理费用的差额作为转让固定资产的损益处理。将固定资产公允价值与重组债务的账面价值的差额,作为债务重组利得。债权人收到的固定资产按公允价值计量。

【例7-11】 2009年6月1日,甲公司销售材料给乙公司,价款1 170 000元(包括应收取

的增值税税额)，按购销合同约定，乙公司应于2009年10月31日前支付价款，但至10月31日乙公司尚未支付。由于乙公司发生财务困难，经过协商，甲公司同意乙公司用其一台机器设备抵偿债务。该项设备的原价为1 000 000元，累计折旧为100 000元，公允价值为800 000元。抵债设备已于2009年11月10日运抵甲公司，甲公司将其用于生产产品。

(1) 甲公司的账务处理：

计算债务重组损失：1 170 000 -（800 000 + 800 000 × 17%）= 234 000(元)

借：固定资产　800 000

　应交税费——应交增值税(进项税额)　136 000

　营业外支出——债务重组损失　234 000

　贷：应收账款——乙公司　1 170 000

(2) 乙公司的账务处理：

计算债务重组利得：1 170 000 -（800 000 + 800 000 × 17%）= 234 000(元)

计算固定资产清理损益：800 000 -（1 000 000 - 100 000）= -10 000(元)

① 将固定资产净值转入固定资产清理：

借：固定资产清理　900 000

　累计折旧　100 000

　贷：固定资产　1 000 000

② 结转债务重组利得：

借：应付账款——甲公司　1 170 000

　贷：固定资产清理　800 000

　　应交税费——应交增值税(销项税额)　136 000

　　营业外收入——债务重组利得　234 000

③结转转让固定资产损失：

借：营业外支出　10 000

　贷：固定资产清理　10 000

(六) 接受捐赠固定资产核算

企业接受捐赠的非货币性资产，按接受捐赠时资产的公允价值确认捐赠收入，记入营业外收入。

【例7-12】　甲公司2009年10月接受捐赠设备一台，收到的增值税专用发票上注明价款100万元，增值税17万元，企业另支付运输费用1万元。甲公司应作如下会计处理：

借：固定资产　1 010 000

　应交税费——应交增值税(进项税额)　170 000

　贷：营业外收入　1 170 000

　　银行存款　10 000

第三节　固定资产后续计量

一、固定资产折旧

固定资产折旧是指在固定资产使用寿命内，按照确定的方法对应计折旧额进行系统分摊。

其中,应计折旧额是指应当计提折旧的固定资产的原价扣除其预计净残值后的金额;已计提减值准备的固定资产,还应当扣除已计提的固定资产减值准备累计金额。企业应当根据固定资产的性质和使用情况,合理确定固定资产的使用寿命和预计净残值。固定资产的使用寿命、预计净残值一经确定,不得随意变更。

(一) 影响固定资产折旧计算的因素

影响折旧的因素主要有以下几个方面:

(1) 固定资产原价,是指固定资产的成本;

(2) 预计净残值,是指假定固定资产预计使用寿命已满并处于使用寿命终了预期状态,企业从该项资产处置中获得扣除预计处置费用后的金额;

(3) 固定资产减值准备,是指固定资产已计提的固定资产减值准备累计金额;

(4) 固定资产的使用寿命,是指企业使用固定资产的预计期间,或者该固定资产所能生产产品或提供劳务的数量。在确定固定资产使用寿命时,主要考虑下列因素:①该项资产预计生产能力或实物产量;②该项资产预计有形损耗,如设备使用中发生磨损、房屋建筑物受到自然侵蚀等;③该项资产预计无形损耗,如因新技术的出现而使现有的资产技术水平相对陈旧、市场需求变化使产品过时等;④法律或者类似规定对该项资产使用的限制。

(二) 固定资产折旧计算范围

固定资产会计准则规定,企业应对所有的固定资产计提折旧(包括季节性停用及修理停用的设备);但是,已提足折旧仍继续使用的固定资产和单独计价入账的土地除外。

提足折旧是指已经提足该项固定资产的应计折旧额。固定资产提足折旧后,不论能否继续使用,均不再计提折旧。提前报废的不再补提折旧。

已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产,应当按照估计价值确定其成本,并计提折旧;待办理竣工决算后再按实际成本调整原来的暂估价值,但不需要调整原已计提的折旧额。

处于更新改造过程停止使用的固定资产,应将其账面价值转入在建工程,不再计提折旧。更新改造项目达到预定可使用状态转为固定资产后,再按照重新确定的折旧方法和该项固定资产尚可使用年限计提折旧。

融资租入固定资产,应当采用与自有资产相一致的折旧政策。

固定资产应当按月计提折旧。当月增加的固定资产,当月不计提折旧,从下月起计提折旧;当月减少的固定资产,当月仍计提折旧,从下月起停止计提折旧。

(三) 固定资产折旧计算方法

固定资产折旧方法包括年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法等。固定资产的折旧方法一经确定,不得随意变更。

1. 平均年限法

年限平均法,又称直线法,是指将固定资产的应计折旧额均衡地分摊到固定资产预计使用寿命内的一种方法。采用这种方法计算的每期折旧额相等。计算公式如下:

$$年折旧率=\frac{(1-预计净残值)}{预计使用年限}$$

$$年折旧额=\frac{固定资产原值-预计净残值}{预计使用年限}$$

$$月折旧率=\frac{年折旧率}{12}$$

月折旧额 = 固定资产原价 × 月折旧率

【例 7-13】　甲公司有一幢厂房，原价为 400 000 元，预计可使用 10 年，预计报废时的净残值率为 4%。该厂房的折旧率和折旧额的计算如下：

$$年折旧率 = \frac{1-4\%}{10} = 9.6\%$$

$$月折旧率 = \frac{9.6\%}{12} = 0.8\%$$

月折旧额 = 400 000 × 0.8% = 3 200（元）

采用年限平均法计算固定资产折旧虽然比较简单，但它也存在着一些明显的局限性。首先，固定资产在不同使用年限提供的经济效益是不同的。一般，固定资产在其使用前期工作效率相对较高，所带来的经济利益也较多；而在其使用后期，工作效率一般呈下降趋势，因而，所带来的经济利益也就逐渐减少。平均年限法不考虑这一事实。其次，固定资产在不同的使用年限发生的维修费用也不一样。固定资产的维修费用将随着其使用时间的延长而不断增大，而年限平均法也没用考虑这一因素。

当固定资产各期的负荷程度相同，各期应分摊相同的折旧费，这是采用年限平均法计算折旧是合理的。但是，若固定资产各期负荷程度不相同，采用年限平均法计算折旧时，则不能反映固定资产的实际使用情况，提取的折旧数与固定资产的损耗程度也不相符。

2. 工作量法

工作量法是根据实际工作量计算每期应提折旧额的一种方法。这种方法弥补平均年限法只重使用时间，不考虑使用强度的缺点，计算公式如下：

$$单位工作量折旧额 = \frac{固定资产原值 \times (1-净残值率)}{预计总工作量}$$

$$\frac{某项固定资产}{月折旧额} = \frac{该项固定资产}{当月工作量} \times \frac{单位工作}{量折旧额}$$

【例 7-14】　甲公司的一辆运货卡车的原价为 60 000 元，预计总行驶里程为 500 000 公里，预计报废时的净残值率为 5%，本月行驶 4 000 公里。该辆汽车的月折旧额计算如下：

$$单位里程折旧额 = \frac{60\ 000 \times (1-5\%)}{500\ 000} = 0.114（元/公里）$$

本月折旧额 = 4 000 × 0.114 = 456（元）

3. 加速折旧法

加速折旧法的特点是在固定资产有效使用年限的前期多提折旧、后期则少提折旧，以使固定资产成本在有效使用年限中加快得到补偿。

（1）双倍余额递减法。

$$年折旧率 = \frac{2}{预计使用年限} \times 100\%$$

年折旧额 = 年初固定资产账面净值 × 年折旧率

月折旧额 = 年折旧额 ÷ 12

【例 7-15】　甲公司一项固定资产原价为 10 000 元，预计使用年限为 5 年，预计净残值为 200 元。按双倍余额递减法计提折旧，计算每年的折旧额。

第 1 年应提的折旧额 = 10 000 × 40% = 4 000（元）

第 2 年应提的折旧额 = (10 000 - 4 000) × 40% = 2 400(元)

第 3 年应提的折旧额 = (6 000 - 2 400) × 40% = 1 440(元)

从第 4 年起改用年限平均法(直线法)计提折旧。

第 4 年、第 5 年的年折旧额 = $\frac{2\ 160 - 200}{2}$ = 980(元)

(2) 年数总和法。

年数总和法,又称年限合计法,是指将固定资产的原价减去预计净残值后的余额,乘以一个以固定资产尚可使用寿命为分子、以预计使用寿命逐年数字之和为分母的逐年递减的分数计算每年的折旧额。计算公式如下:

$$年折旧率 = \frac{尚可使用年数}{预计使用年限的年数总和} \times 100\%$$

$$折旧额 = (固定资产原值 - 预计净残值) \times 年折旧率$$

$$月折旧额 = 年折旧额 \div 12$$

【例 7-16】 甲公司一项固定资产的原值为 50 000 元,预计使用年限为 5 年,预计净残值为 2 000 元。采用年数总和法计算如表 7-1 所示。

表 7-1

单位:元

年　份	尚可使用年限	原价 - 净残值	变动折旧率	年折旧额	累计折旧
1	5	48 000	5/15	16 000	16 000
2	4	48 000	4/15	12 800	28 800
3	3	48 000	3/15	9 600	38 400
4	2	48 000	2/15	6 400	44 800
5	1	48 000	1/15	3 200	48 000

(四) 固定资产折旧的核算

固定资产应当按月计提折旧,计入"累计折旧"科目,并根据用途计入相关资产的成本或者当期损益。企业自行建造固定资产过程中使用的固定资产,其计提的折旧应计入在建工程成本;基本生产车间所使用的应计入制造费用;管理部门所使用的应计入管理费用;销售部门所使用的应计入销售费用;经营性租出的应计入其他业务成本。企业计提固定资产折旧时,借记"制造费用"、"销售费用"、"管理费用"等科目,贷记"累计折旧"科目。

【例 7-17】 甲公司采用年限平均法计提折旧。2010 年 1 月份确定的各车间及厂部管理部门应分配的折旧额为:A 车间 18 900 元,B 车间 14 200 元,C 车间 15 200 元,厂部管理部门 2 700元。该企业应作如下会计处理:

借:制造费用——A 车间　　18 900

　　　　　　——B 车间　　14 200

　　　　　　——C 车间　　15 200

　管理费用　　2 700

　贷:累计折旧　　51 000

(五) 固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法的复核

企业至少应当于每年年度终了,对固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复

核。在固定资产使用过程中，其所处的经济环境、技术环境以及其他环境有可能对固定资产使用寿命和预计净残值产生较大影响。使用寿命预计数与原先估计数有差异的，应当调整固定资产使用寿命。预计净残值预计数与原先估计数有差异的，应当调整预计净残值。与固定资产有关的经济利益预期实现方式有重大改变的，应当改变固定资产折旧方法。固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法的改变应当作为会计估计变更。

二、固定资产后续支出

（一）固定资产后续支出的含义及处理原则

固定资产的后续支出是指固定资产使用过程中发生的更新改造支出、修理费用等。企业的固定资产在投入使用后，为了适应新技术发展的需要，或者为维护或提高固定资产的使用效能，往往需要对现有固定资产进行维护、改建、扩建或者改良。

后续支出的处理原则为：符合固定资产确认条件的，应当计入固定资产成本，同时将被替换部分的账面价值扣除；不符合固定资产确认条件的，应当计入当期损益。

（二）固定资产后续支出核算

1. 资本化的后续支出

在对固定资产发生可资本化的后续支出后，企业应将该固定资产的原价、已计提的累计折旧和减值准备转销，将固定资产的账面价值转入在建工程。固定资产发生的可资本化的后续支出，通过“在建工程”科目核算。企业发生的一些固定资产后续支出可能涉及替换原固定资产的某组成部分。如对某项机器设备进行检测时，发现其中的电机（未单独确认为一项固定资产）出现难以修复的故障，将其拆除，重新安装了一个新电机。在这种情况下，当发生的后续支出符合固定资产确认条件时，应将其计入固定资产成本，同时将被替换部分的账面价值扣除，以避免将替换部分的成本和被替换部分的成本同时计入固定资产成本，导致固定资产成本重复计算。

【例7-18】 2010年6月30日，甲公司一台生产用的大型设备出现故障，经检修发现其中的发动机磨损严重，需要更换。该设备购买于2006年6月30日，甲公司已将其整体作为一项固定资产进行了确认，原价800 000元（其中的发动机在2006年6月30日的市场价格为100 000元），预计净残值为0，预计使用年限为10年，采用年限平均法计提折旧。为继续使用设备并提高工作效率，甲公司决定对其进行改造，为此购买了一台更大功率的发动机代替原发动机。新购置发动机的价款为80 000元，增值税税额为13 600元，款项已通过银行转账支付；改造过程中，辅助生产车间提供了劳务支出10 000元。假定原发动机磨损严重，没有任何价值。不考虑其他相关税费，甲公司应编制如下会计分录：

（1）2010年6月30日设备的累计折旧金额为：800 000 ÷ 10 × 4 = 320 000（元），将固定资产转入在建工程。

借：在建工程	480 000	
累计折旧	320 000	
贷：固定资产		800 000

（2）安装新发动机：

借：工程物资	80 000	
应交税费——应交增值税（进项税额）	13 600	
贷：银行存款		93 600

借：在建工程 90 000

贷：工程物资 80 000

生产成本——辅助生产成本 10 000

(3) 2010年6月30日老发动机的账面价值为：100 000 - (100 000 ÷ 10) × 4 = 60 000 (元)，终止确认老发动机的账面价值。

借：营业外支出 60 000

贷：在建工程 60 000

(4) 发动机安装完毕，投入使用，固定资产的入账价值为：

480 000 + 90 000 - 60 000 = 510 000 (元)

借：固定资产 510 000

贷：在建工程 510 000

2. 费用化的后续支出

一般情况下，固定资产投入使用之后，由于固定资产磨损、各组成部分耐用程度不同，可能导致固定资产的局部损坏，为了维护固定资产的正常运转和使用，充分发挥其使用效能，企业会对固定资产进行必要的维护。

固定资产的日常维护支出通常不满足固定资产的确认条件，应在发生时直接计入当期损益。企业生产车间(部门)和行政管理部门等发生的固定资产修理费用等后续支出计入"管理费用"；企业专设销售机构的，其发生的与专设销售机构相关的固定资产修理费用等后续支出，计入"销售费用"。固定资产更新改造支出不满足固定资产确认条件的，也应在发生时直接计入当期损益。

【例7-19】 2010年6月30日甲公司对管理用设备进行日常修理，修理过程中应支付的维修人员工资为20 000元。甲公司编制如下会计分录：

借：管理费用 20 000

贷：应付职工薪酬 20 000

第四节 固定资产清查

一、固定资产清查概述

固定资产清查是指从实物管理的角度对单位实际拥有的固定资产进行实物清查，并与固定资产进行账实核对，确定盘盈、毁损、报废及盘亏资产。为了保证固定资产核算资料的真实性，考虑固定资产的账面数与实存数是否一致，企业应定期或不定期地对固定资产进行盘点。年终还需要对固定资产进行一次全面的盘点清查。盘点固定资产时，要有主管、盘点人、报告员三者在场，并填制固定资产盘点明细表。

固定资产盘点表

单位名称：　　基准日：　年　月　日　　盘点日：　年　月　日

序号	名称	使用年限	计量单位	财务账面值		实盘数		其中：毁损待报废		盘亏		备注
				数量	原值	数量	原值	数量	原值	数量	原值	

单位盘点人：　　会计机构负责人：

二、固定资产清查核算

（一）盘盈核算

企业在财产清查中盘盈固定资产，作为前期差错处理。盘盈固定资产，报经批准处理前应先通过“以前年度损益调整”科目核算。按重置成本确定入账价值，借记“固定资产”科目，贷记“以前年度损益调整”科目。

【例 7-20】 2009 年 1 月甲公司在财产清查过程中，发现 2008 年 12 月购入的一台设备尚未入账，重置成本为 10 000 元。根据《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》规定，该盘盈固定资产作为前期差错进行处理，假定甲公司按净利润的 10% 计提法定盈余公积，不考虑相关税费的影响。甲公司应编制如下会计分录：

（1）盘盈固定资产时：

借：固定资产　　10 000

　贷：以前年度损益调整　　10 000

（2）结转为留存收益时：

借：以前年度损益调整　　10 000

　贷：盈余公积——法定盈余公积　　1 000

　　利润分配——未分配利润　　9 000

（二）盘亏核算

企业盘亏的固定资产，按盘亏固定资产的账面价值借记“待处理财产损溢——待处理固定资产损溢”科目，按已计累计折旧，借记“累计折旧”科目，按已计提的减值准备，借记“固定资产减值准备”科目，按固定资产原价，贷记“固定资产”科目。按管理权限报经批准后处理时，按可收回的保险赔偿或过失人赔偿，借记“其他应收款”科目，按应计入营业外支出的金额，借记“营业外支出——盘亏损失”科目，贷记“待处理财产损溢”科目。

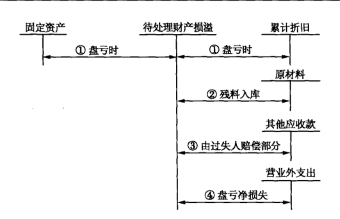


图7-4 固定资产盘亏会计处理流程

【例7-21】 甲公司年末组织人员对固定资产进行清查时，发现丢失一台电机，该设备原价100 000元，已计提折旧30 000元，并已计提减值准备20 000元。经查，设备丢失的原因在于设备管理员看守不当。经董事会批准，由设备管理员赔偿15 000元。甲公司应编制如下会计分录：

(1) 盘点发现电机设备丢失时：

借：待处理财产损溢 50 000
  累计折旧 30 000
  固定资产减值准备 20 000
  贷：固定资产 100 000

(2) 董事会报经批准后：

借：其他应收款 15 000
  营业外支出——盘亏损失 35 000
  贷：待处理财产损溢 50 000

(3) 收到设备管理员赔款：

借：库存现金 15 000
  贷：其他应收款 15 000

第五节 固定资产期末计量与处置

一、固定资产期末计量

(一) 固定资产期末计量原则

《企业会计准则第4号——固定资产》规定，企业应于期末对固定资产进行检查，如发现存在以下情况，应当计算固定资产的可收回金额，以确定资产是否已经发生减值：

(1) 固定资产市价大幅度下跌，其跌幅大大高于因时间推移或正常使用而预计的下跌，并且预计在近期内不可能恢复；

(2) 企业所处经营环境，如技术、市场、经济或法律环境，或者产品营销市场在当期发生或在近期发生重大变化，并对企业产生负面影响；

（3）同期市场利率等大幅度提高，进而很可能影响企业计算固定资产可收回金额的折现率，并导致固定资产可收回金额大幅度降低；

（4）固定资产陈旧过时或发生实体损坏等；

（5）固定资产预计使用方式发生重大不利变化，如企业计划终止或重组该资产所属的经营业务、提前处置资产等情形，从而对企业产生负面影响；

（6）其他有可能表明资产已发生减值的情况。

固定资产在资产负债表日存在可能发生减值的迹象时，其可收回金额低于账面价值的，企业应当将该固定资产的账面价值减记至可收回金额，减记的金额确认为减值损失，计入当期损益，同时计提相应的资产减值准备。这里的可收回金额应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。

（二）固定资产减值核算

企业计提固定资产减值准备，应当设置“固定资产减值准备”科目核算。企业按应减记的金额，借记“资产减值损失——计提的固定资产减值准备”科目，贷记“固定资产减值准备”科目。固定资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。

【例7-22】 甲公司于2008年12月购进不需要安装的机器设备一台，当月投入使用，入账价值85万元，预计使用年限8年，预计净残值50 000元。假设该企业按年限平均法计提折旧。由于各种因素变化，2010年12月该设备发生减值，预计可收回金额48万元。

2009年、2010年甲公司全年应计提折旧额为10万元，2010年12月，该设备的账面价值为65万元，预计可收回金额为48万元，应计提固定资产减值准备17(65－48)万元。甲公司应编制如下会计分录：

借：资产减值损失——计提的固定资产减值准备　　170 000

　贷：固定资产减值准备　　170 000

二、固定资产期末处置

（一）固定资产终止确认的条件

固定资产满足下列条件之一的，应当予以终止确认：

1. 该固定资产处于处置状态

固定资产处置包括固定资产的出售、转让、报废或毁损、对外投资、非货币性资产交换、债务重组等。处于处置状态的固定资产不再用于生产商品、提供劳务、出租或经营管理，因此不再符合固定资产的定义，应予终止确认。

2. 该固定资产预期通过使用或处置不能产生经济利益

固定资产的确认条件之一是“与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业”，如果一项固定资产预期通过使用或处置不能产生经济利益，那么它就不再符合固定资产的定义和确认条件，应予终止确认。

（二）固定资产期末处置的核算

处置固定资产应通过“固定资产清理”科目核算，清理的净损益计入当期营业外收支。

1. 固定资产转入清理

按固定资产账面价值，借记“固定资产清理”科目，按已计累计折旧，借记“累计折旧”科目，按已计减值准备，借记“固定资产减值准备”科目，按固定资产原价，贷记“固定资产”科目。

2. 发生的清理费用

在固定资产清理过程中发生的相关税费及其他费用，应借记“固定资产清理”科目，贷记“银行存款”、“应交税费”等科目。

3. 出售收入、残料等的处理

企业收回出售固定资产的价款、残料价值和变价收入等，应冲减清理支出，借记“银行存款”、“原材料”等科目，贷记“固定资产清理”、“应交税费——应交增值税”等科目。

4. 保险赔款的处理

企业计算或收到的应由保险公司或过失人赔偿的损失，应借记“其他应收款”、“银行存款”等科目，贷记“固定资产清理”科目。

5. 清理净损益的处理

固定资产清理完成后，属于生产经营期间正常的处理净损失，借记“营业外支出——处置非流动资产损失”科目，属于生产经营期间非正常原因造成的，借记“营业外支出——非常损失”科目，贷记“固定资产清理”科目。清理完成后净收益，借记“固定资产清理”科目，贷记“营业外收入”科目。

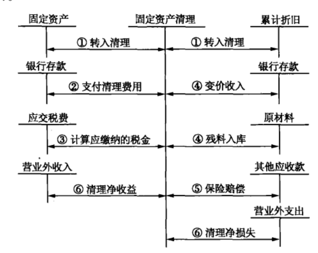


图 7-5　固定资产期末处置核算流程

【例 7-23】　甲公司有台设备，期满经批准报废。设备原价为 186 400 元。累计折旧 177 080元、减值准备 2 300 元。在清理中，以银行存款支付清理费用 4 000 元，收到残料变卖收入 5 400 元，应付相关税费 270 元。

(1) 将报废固定资产转入清理时：

	借	贷
借：固定资产清理	7 020	
累计折旧	177 080	
固定资产减值准备	2 300	
贷：固定资产		186 400

(2) 支付清理费用时：

	借	贷
借：固定资产清理	4 270	
贷：银行存款		4 000
应交税费		270

(3) 收回残料变价收入时：

借：银行存款　5 400

　贷：固定资产清理　5 400

(4) 结转报废固定资产发生的净损失时：

借：营业外支出　5 890

　贷：固定资产清理　5 890

【例7-24】 甲公司出售的一台生产设备，取得价款140.4万元(含税)，已收存银行；开出的增值税专用发票注明的价款为120万元，增值税税额为20.4万元。该设备原价500万元，已提折旧400万元；出售中发生相关费用10万元，已用银行存款支付。甲公司应编制如下会计分录(单位：万元)：

(1) 将固定资产转入清理时：

借：固定资产清理　100

　累计折旧　400

　贷：固定资产　500

(2) 支付清理费用时：

借：固定资产清理　10

　贷：银行存款　10

(3) 收回清理收入时：

借：银行存款　140.4

　贷：固定资产清理　120

　　应交税费——应交增值税(销项税额)　20.4

(4) 结转清理的净损益时：

借：固定资产清理　10

　贷：营业外收入　10

第六节　固定资产在报表中的列示

在资产负债表中，“固定资产”项目反映的是企业固定资产净额。根据“固定资产原价”项目减去“累计折旧”项目后得到“固定资产净值”，再减去“固定资产减值准备”项目后得到“固定资产净额”。

在会计报表附注中，企业应当披露与固定资产有关的下列信息：(1)固定资产的确认条件、分类、计量基础与折旧方法；(2)各类固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧率；(3)各类固定资产的期初和期末原价、累计折旧额及固定资产减值准备累计金额；(4)当期确认的折旧费用；(5)对固定资产所有权的限制和用于担保的固定资产账面价值；(6)准备处置的固定资产名称、账面价值、公允价值、预计处置费用和预计处置时间等。

【本 章 小 结】

固定资产是为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有,固定资产使用寿命超过一个会计年度。固定资产确认,必须同时满足两个条件:与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业;该固定资产的成本能够可靠地计量。

固定资产应当按照成本进行初始计量。固定资产的成本,是指企业构建某些固定资产达到预定可使用状态前所发生的一切合理、必要的支出。这些支出包括直接发生的价款、相关税费、运杂费、包装费和安装成本等,也包括间接发生的,如应承担的借款利息以及应分摊的其他间接费用。

固定资产折旧是指在固定资产使用寿命内,按照确定的方法对应计折旧额进行系统分摊。折旧方法包括年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法等。

固定资产的后续支出是指固定资产使用过程中发生的更新改造支出、修理费用等。符合固定资产确认条件的,应当计入固定资产成本,同时将被替换部分的账面价值扣除;不符合固定资产确认条件的,应当计入当期损益。

企业应定期或不定期地对固定资产进行盘点,并填制固定资产盘点明细表。与固定资产进行账实核对,确定盘盈、毁损、报废及盘亏资产。

在资产负债表日存在可能发生减值的迹象时,其可收回金额低于账面价值的,企业应当将该固定资产的账面价值减记至可收回金额,减记的金额确认为减值损失,计入当期损益,同时计提相应的资产减值准备。固定资产减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回。



无形资产及投资性房地产核算

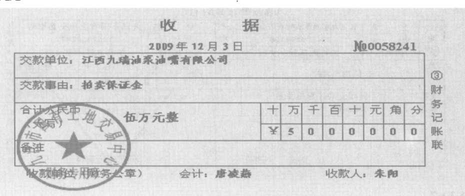
【学习目标】

掌握无形资产与投资性房地产的概念、内容及特征；掌握无形资产的初始计量与后续计量方法；掌握投资性房地产的初始计量与后续计量方法。

【能力目标】

能对无形资产和投资性房地产进行确认与分类；能对无形资产研发阶段进行准确的划分及核算；能准确地把握投资性房地产的不同计量模式的选择并熟练地核算。

8-1-1/2



收 据

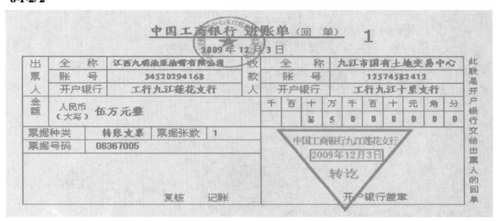
2009 年 12 月 3 日　　№0058241

交款单位：江西九瑞油泵油嘴有限公司								
交款事由：拍卖保证金								
合计人民币（大写） 伍万元整	十	万	千	百	十	元	角	分
	¥	5	0	0	0	0	0	0
备注								

收款单位（财务公章）　会计：唐凌燕　收款人：朱阳

③财务记账联

8-1-2/2



中国工商银行 进账单（回 单）　1

2009 年 12 月 3 日

出票人	全称	江西九瑞油泵油嘴有限公司	收款人	全称	九江市国有土地交易中心
	账号	34520294168		账号	12574582412
	开户银行	工行九江莲花支行		开户银行	工行九江十里支行

金额	人民币（大写） 伍万元整	千	百	十	万	千	百	十	元	角	分
				¥	5	0	0	0	0	0	0

票据种类	转账支票	票据张数	1
票据号码	06367005		

复核　记账

中国工商银行九江莲花支行　2009年12月3日　转讫　开户银行盖章

此联是开户银行交给出票人的回单

8-2-1/2

江西省九江市土地使用证

赣地（2009）第 2150 号

土地使用权人	江西九瑞油泵油嘴有限公司			
座落	九江市莲花路 128 号			
地号		图号		
地类用途	工业用地	取得价格		3 000 000.00
使用权类型	出让	终止日期		2059 年 12 月 11 日
使用权面积	2 亩	其中	使用面积	2 亩
			分摊面积	0 亩

根据《中华人民共和国宪法》、《中华人民共和国土地管理法》等法律法规，为保护土地使用权人的合法权益，对土地使用权的合法权益，对土地使用权人申请登记的本证所列土地权利，经审查核实，准予登记，颁发此证。



此证不做记账凭证附加

8-2-2/2

中国工商银行 进账单（回 单） 1

2009 年 12 月 11 日

出票人	全 称	江西九瑞油泵油嘴有限公司	收款人	全 称	九江市国有土地交易中心
出票人	账 号	34520294168	收款人	账 号	12574582412
出票人	开户银行	工行九江莲花支行	收款人	开户银行	工行九江十里支行
金额	人民币（大写）	叁佰万元整		千 百 十 万 千 百 十 元 角 分	¥ 3 0 0 0 0 0 0 0 0
票据种类	转账支票	票据张数	1		
票据号码	06367012				
	复核 记账			中国工商银行九江庐山支行 2009年12月11日 转讫	开户银行盖章

此联是开户银行交给出票人的回单

8-3-1/2



第 27195 号

共 2 页

发明专利证书

发明名称：密封生产油泵技术

发明人：江西九瑞油泵油嘴有限公司

专利号：ZL-2009-14824

专利申请日：2009年12月15日

专利权人：张辉

该发明已由本局依照中华人民共和国专利法进行审查，决定授予专利权。

局长 高卢麟

2009年12月15日

此证不做记账凭证附加

8-3-2/2



中国工商银行 进账单（回　单）　1

2009年12月15日

出票人	全称	江西九瑞油泵油嘴有限公司	收款人	全称	国家知识产权局
	账号	34520294168		账号	10041458223
	开户银行	工行九江莲花支行		开户银行	中国建行广场支行

金额	人民币（大写）贰万元整	千	百	十	万	千	百	十	元	角	分
				¥	2	0	0	0	0	0	0

票据种类	转账支票	票据张数	1
票据号码	06367022		

注册登记费

复核　记账

中国工商银行九江庐山支行　2009年12月15日　转讫

开户银行盖章

此联是开户银行交给出票人的回单

【任务提示】

在知识产权日益重要的今天，企业对无形资产的研发活动方兴未艾；在房价飙升、地价井喷的背景下，投资性房地产业务成为许多企业新的收益增长点。上述是无形资产、投资性房地产交易过程中涉及的一系列的原始凭证，如：收据、进账单、土地使用证、发明专利证书等。我们这章将要解决的主要问题有无形资产的取得、摊销及处置业务；投资性房地产的确认、计量及转换业务等。

第一节　无形资产

一、无形资产概述

（一）无形资产的含义

无形资产是指企业拥有或控制的没有实物形态的可辨认的非货币性资产。主要包括专利权、商标权、非专利技术、著作权、土地使用权和特许权等。

（二）无形资产特征

1. 无实物形态

不具有实物形态是无形资产区别于其他资产的一个显著特征，之所以把它作为企业的一项资产，是因为它体现的是某种特殊权利或者能使企业获得超额利润的能力。

2. 可辨认性

会计上确认的无形资产应该是可辨认的，企业的资产满足下列条件之一，符合无形资产定义中的可辨认标准：

（1）能够从企业中分离或者划分出来，并能单独或者与相关合同、资产或负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或者交换；

（2）源自合同性权利或其他法定权利，无论这些权利是否可以从企业或其他权利和义务中转移或者分离。

3. 能在较长时期为企业带来经济利益

无形资产能在多个生产经营期内使用，使企业长期受益，属于企业的一项长期资产。

4. 产生的经济利益具有较大的不确定性。

无形资产创造经济利益的能力较多地受企业内部和外部因素的影响，比如相关新技术更新换代的速度、利用无形资产所生产产品的市场接受程度、企业的管理水平等，都会影响到无形资产创造的经济利益。

（三）无形资产的分类

根据无形资产的特征，可对无形资产做如下分类：

（1）按无形资产取得的来源不同，可分为外购的无形资产、自行开发无形资产、投资者投入无形资产、企业合并取得的无形资产、债务重组取得的无形资产、以非货币性资产交换取得的无形资产以及接受捐赠取得无形资产。

（2）按无形资产的使用寿命是否有期限，可分为使用寿命有限的无形资产和使用寿命不确定的无形资产。

（四）无形资产的确认

1. 与该无形资产相关的预计未来经济利益很可能流入企业

无形资产最基本的特征就是产生的经济利益很可能流入企业，如果某一项无形资产产生的经济利益预期不能流入企业，就不能确认为企业的无形资产。例如，一项专利技术被先进的技术取代，不能再为企业带来经济利益，则不能继续确认为企业的无形资产。

2. 该无形资产的成本能够可靠地计量

成本能够可靠地计量是资产确认的一项基本条件，无形资产更是如此。例如，企业自创的商誉以及内部产生的品牌等，因其成本无法可靠地计量，因此不能确认为无形资产。

二、内部研究与开发支出核算

（一）内部研究与开发支出处理原则

企业通常会在研究和开发上投入一定数量的资金，通过研究与开发活动取得专利权和非专利技术等无形资产，以保持和取得技术上的领先地位。

1. 研究阶段

研究阶段是指为获取新的技术和知识而进行的有计划调查。比如，意在获取知识而进行的活动；研究成果或其他知识的应用研究、评价和最终选择；材料、设备、产品、工序、系统或服务的替代品研究都属于研究活动。

研究阶段具有计划性和探索性的特点，是为进一步的开发活动进行资料及相关方面的准备，已进行的研究活动将来是否会转入开发以及开发后是否会形成无形资产，这些情况都具有很大的不确定性。所以，在这一阶段不会形成阶段性成果，因此，研究阶段的有关支出，在发生时应当费用化，计入当期损益。

2. 开发阶段

开发阶段是指进行商业性生产和使用前，将研究成果或其他知识应用于某项计划或设计，以生产出新的或具有实质性改进的材料、装置、产品等。比如，生产前或使用前的原型和模型的设计、建造和测试；含新技术的工具、夹具、模具和冲模的设计；不具有商业性生产经济规模的试生产设施的设计、建造和运营；新的或经改造的材料、设备、产品、工序、系统或服务所选定的替代品的设计、建造和测试等活动都属于开发活动。

开发阶段相对于研究阶段更进一步，在很大程度上具备了形成一项新产品或新技术的基本条件，此时，如果企业能够证明开发支出符合无形资产的定义及相关确认条件，则可将其确认为无形资产，即资本化。不满足资本化条件的开发支出应计入当期损益。

开发支出资本化应同时满足以下几个条件：

（1）完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性。

（2）具有完成该无形资产并使用或出售的意图。

（3）能够为企业带来经济利益。

（4）有足够的技术、财务资源和其他资源的支持，以完成该无形资产的开发，并有能力使用或出售该无形资产。

（5）归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。

（二）内部研究与开发支出会计处理

企业应设置"研发支出"科目，以归集研究与开发过程中的全部支出，并区分"费用化支出"和"资本化支出"进行明细核算。研发支出无论是否满足资本化条件，均应先在"研发支出"科目中归集；期末，对于不符合资本化条件的研发支出，应转入"管理费用"科目，对于符合资本化条件但尚未完成的开发费用，继续保留在"研发支出"科目中，待开发项目完成达到预定用途形成无形资产时，再转入"无形资产"科目。

【例8-1】 华远股份有限公司因生产产品的需要，组织研究人员进行一项技术发明。在研发过程中发生材料费126 000元，应付职工薪酬82 000元，支付设备租金6 900元。上述支出中符合资本化条件的部分是134 500元，应费用化的部分是80 400元。另外，该项技术又成功地申请了国家专利，在申请过程中发生注册费26 000元、聘请律师费6 500元。

费用化支出＝80 400元

资本化支出＝134 500＋26 000＋6 500＝167 000（元）

研发支出发生时：

	借方	贷方
借：研发支出——费用化支出	80 400	
——资本化支出	167 000	
贷：原材料		126 000
应付职工薪酬		82 000
银行存款		39 400

研发项目达到预定用途时：

	借方	贷方
借：无形资产	167 000	
贷：研发支出——资本化支出		167 000

期末结转费用化支出时：

	借方	贷方
借：管理费用	80 400	
贷：研发支出——费用化支出		80 400

三、无形资产的初始计量

无形资产的初始计量是指企业初始取得无形资产时入账价值的确定。除了上述内部研发形成无形资产外，企业取得无形资产的渠道还有很多，而不同渠道取得的无形资产其入账价值的确定方法也不同。

（一）外购的无形资产

外购无形资产成本包括购买价款、相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用途所发生的其他支出。其中，直接归属于使该资产达到预定用途所发生的其他支出包括使无形资产达到预定用途所发生的专业服务费用、无形资产的测试费用等，但不包括引入新产品进行宣传发生的

广告费、管理费用及其他间接费用，也不包括无形资产已经达到预定用途之后所发生的费用。

【例8-2】 华远股份有限公司因生产需要购入一项专利权，支付专利权转让费及相关手续费共计268 000元，款项通过银行转账支付。

借：无形资产——专利权　　268 000

　贷：银行存款　　268 000

（二）投资者投入的无形资产

投资者投入的无形资产，其成本应当按照投资合同或协议约定的价值确定，但合同或协议约定的价值不公允的除外。

【例8-3】 华远股份有限公司因业务发展需要接受光明公司以一项商标权对其进行投资。双方签订的投资合同约定，此项商标权的价值为280 000元，折合为华远股份有限公司的股票50 000股，每股面值1元。

借：无形资产——商标权　　280 000

　贷：股本　　50 000

　　资本公积——股本溢价　　230 000

（三）非货币性资产交换取得的无形资产

非货币性资产交换取得的无形资产是指企业以其存货、固定资产或长期股权投资等非货币性资产与其他单位进行资产交换而取得的无形资产。这种方式取得的无形资产其入账价值应分两种情况进行处理：

1. 交换具有商业实质，且换入资产或换出资产的公允价值能够可靠计量

此时，应当以换出资产的公允价值加上应支付的相关税费作为换入无形资产的入账价值，换出资产公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益。涉及补价时，若是换入方支付补价，则支付的补价也应计入换入无形资产的入账价值；若是换入方收到补价，则应当以换出资产的公允价值加上应支付的相关税费扣除收到的补价后作为换入无形资产的入账价值。

2. 交换不具有商业实质，或换入资产与换出资产的公允价值不能可靠计量

此时，应当以换出资产的账面价值加上应支付的相关税费作为换入无形资产的入账价值。涉及补价时，处理方法与第一种情况相同。

【例8-4】 华远股份有限公司决定以一台设备交换联盛公司一项专利权。该设备原值125 000元，已提折旧11 000元，已提减值准备2 000元，支付相关税费1 100元。该设备公允价值120 000元。假定交换具有商业实质。

换入无形资产成本 = 120 000 + 1 100 = 121 100（元）

换出资产账面价值 = 125 000 − 11 000 − 2 000 = 112 000（元）

非货币性资产交换利得 = 120 000 − 112 000 = 8 000（元）

（1）固定资产转入清理：

借：固定资产清理　　112 000

　固定资产减值准备　　2 000

　累计折旧　　11 000

　贷：固定资产　　125 000

（2）支付相关税费：

借：固定资产清理　　1 100

　贷：银行存款　　1 100

(3) 非货币性资产交换:

借:无形资产——专利权　121 100

　贷:固定资产清理　113 100

　　营业外收入——非货币性资产交换利得　8 000

【例8-5】 假定在【例8-4】中,华远股份有限公司换入专利权的同时,收到联盛公司的现金补价10 000元,其他条件不变。

(1) 固定资产转入清理:

借:固定资产清理　112 000

　固定资产减值准备　2 000

　累计折旧　11 000

　贷:固定资产　125 000

(2) 支付相关税费:

借:固定资产清理　1 100

　贷:银行存款　1 100

(3) 非货币性资产交换:

借:无形资产——专利权　111 100

　银行存款　10 000

　贷:固定资产清理　113 100

　　营业外收入——非货币性资产交换利得　8 000

【例8-6】 假定在【例8-4】中,换入的专利权与换出的设备两者的公允价值均无法确定,其他条件不变。

换入无形资产成本 = 125 000 - 11 000 - 2 000 + 1 100 = 113 100(元)

(1) 固定资产转入清理:

借:固定资产清理　112 000

　固定资产减值准备　2 000

　累计折旧　11 000

　贷:固定资产　125 000

(2) 支付相关税费:

借:固定资产清理　1 100

　贷:银行存款　1 100

(3) 非货币性资产交换:

借:无形资产——专利权　113 100

　贷:固定资产清理　113 100

【例8-7】 假定在【例8-4】中,换入专利权与换出设备两者公允价值均无法确定,华远股份有限公司向对方支付补价2 000元,其他条件不变。

换入无形资产成本 = 125 000 - 11 000 - 2 000 + 1 100 + 2 000 = 115 100(元)

(1) 固定资产转入清理:

借:固定资产清理　112 000

　固定资产减值准备　2 000

　累计折旧　11 000

　贷:固定资产　125 000

（2）支付相关税费：

借：固定资产清理　　1 100

　贷：银行存款　　1 100

（3）非货币性资产交换：

借：无形资产——专利权　　115 100

　贷：固定资产清理　　113 100

　　银行存款　　2 000

（四）债务重组取得的无形资产

在企业的债务人发生财务困难时，企业可以按照其与债务人达成的协议或者根据法院的裁定对债务人作出让步，接受债务人以无形资产偿还其债务。通过这种方式取得的无形资产，其入账价值应当按照受让无形资产的公允价值确定。重组债权的账面余额与受让的无形资产的公允价值之间的差额计入当期损益（债务重组损益）。债权人已对债权计提减值准备，应先将该差额冲减减值准备，减值准备不足以冲减的部分，再计入当期损益。

【例 8-8】 华远股份有限公司的一笔应收账款是大兴公司前欠的货款，金额 146 000 元。因大兴公司发生财务困难，短期内难以偿还，经双方协商，同意大兴公司以一项专利权抵债，该项专利权的公允价值为 120 000 元，华远股份有限公司已对该应收账款计提了坏账准备 5 000元。

借：无形资产——专利权　　120 000

　坏账准备　　5 000

　营业外支出——债务重组损失　　21 000

　贷：应收账款　　146 000

四、无形资产后续计量

（一）无形资产的摊销

1. 使用寿命有限的无形资产核算

对于使用寿命有限的无形资产，企业应当在其预计的使用寿命内，采用合理的方法对应摊销金额进行摊销。应摊销金额，是指无形资产的成本扣除残值后的金额，已计提减值准备的无形资产还应扣除无形资产减值准备。使用寿命有限的无形资产残值一般应当视为零。

无形资产的摊销额一般计入当期损益。企业自用的无形资产，其摊销金额计入管理费用；出租的无形资产，其摊销金额计入其他业务成本；某项无形资产包含的经济利益通过所生产的产品或其他资产实现的，其摊销金额应计入相关资产成本。

【例 8-9】 华远股份有限公司购入专利权用于生产经营，法律规定该专利权使用寿命 10 年，采用直线法按 10 年摊销，专利权购买成本 260 000 元。

购买专利权时：

借：无形资产——专利权　　260 000

　贷：银行存款　　260 000

每年摊销：

借：管理费用　　26 000

　贷：累计摊销　　26 000

企业应当至少于每年年度终了，对使用寿命有限的无形资产的使用寿命进行复核。如果

无形资产的预计使用寿命及未来经济利益的消耗方式与以前估计不同,就应当改变摊销期限和摊销方法;同时,如果无形资产计提了减值准备,则减值准备金额要从应摊销金额中扣除,以后每年的摊销金额要重新调整计算。

承【例8-9】,假定华远股份有限公司在使用该专利权的第3年年末,经重新复核,此项专利权尚可使用4年,而且公司在第3年年末对该专利权计提了减值准备30 000元,则公司第3年的摊销金额为:(260 000 - 26 000 ×2 - 30 000) ÷5 =35 600(元)。如果以后各年有关条件不变,则以后每年的摊销金额均为35 600元。

2. 使用寿命不确定的无形资产核算

对于使用寿命不确定的无形资产,在持有期限内不需进行摊销,但应当在每个会计期间对其进行减值测试,如果表明其已发生减值,即无形资产可收回金额低于其账面价值,则应计提减值准备,借记"资产减值损失",贷记"无形资产减值准备"。无形资产减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回。

(二) 无形资产的处置

1. 无形资产出售的处理

企业出售无形资产,应当将取得价款与该无形资产账面价值(成本减去累计摊销和计提减值准备)差额计入当期损益(营业外收入或营业外支出)。

【例8-10】 甲公司拥有的某项商标权的成本为5 000 000元,已摊销金额为3 000 000元,已计提的减值准备为500 000元。该公司于当期出售该商标权,取得出售收入2 000 000元,应交纳的营业税为120 000元。

甲公司会计处理如下:

借:银行存款　　2 000 000
　累计摊销　　3 000 000
　无形资产减值准备　　500000
　贷:无形资产　　5 000 000
　　应交税费—应交营业税　　120 000
　　营业外收入——处置非流动资产利得　　380 000

2. 无形资产出租的处理

企业让渡无形资产使用权形成的租金收入和发生的相关费用,分别确认为其他业务收入和其他业务成本。

【例8-11】 华远股份有限公司将一项专利技术出租给大明公司使用,该专利技术账面余额为5 000 000元,摊销期为10年。合同规定,大明公司每销售一件用该专利技术生产的产品,必须付给华远股份有限公司10元使用费。大明公司当年销售该产品100 000件。

华远股份有限公司会计处理如下:

借:银行存款　　1 000 000
　贷:其他业务收入　　1 000 000
借:其他业务成本　　500 000
　贷:累计摊销　　500 000

3. 无形资产报废的处理

如果无形资产预期不能为企业带来经济利益时,应将其予以报废。无形资产报废时,应将其账面价值转作当期损益(营业外支出)。

【例8-12】 2007年1月1日,甲公司拥有的某项专利权的账面余额为6 000 000元,该专利的摊销期为10年,已摊销5年,按直线法摊销,已累计计提减值准备1 600 000元。假定以该专利权生产的产品已没有市场,预期不能再为企业带来经济利益。

甲公司会计处理如下:

借:累计摊销 3 000 000
　　无形资产减值准备 1 600 000
　　营业外支出——处置非流动资产损失 1 400 000
　　贷:无形资产——专利权 6 000 000

第二节 投资性房地产

一、投资性房地产概述

(一) 投资性房地产含义

投资性房地产,是指为赚取租金或资本增值,或两者兼有而持有的房地产,主要包括:已出租的土地使用权、持有并准备增值后转让的土地使用权和已出租的建筑物。投资性房地产应当能够单独计量和出售。

(二) 属于投资性房地产的项目

1. 已出租的土地使用权

已出租的土地使用权,是指企业通过出让或转让方式取得并以经营租赁方式出租的土地使用权。企业计划用于出租但尚未出租的土地使用权,不属于此类。

2. 持有并准备增值后转让的土地使用权

持有并准备增值后转让的土地使用权,是指企业取得的、准备增值后转让的土地使用权。按照国家有关规定认定的闲置土地,不属于持有并准备增值后转让的土地使用权。

3. 已出租的建筑物

已出租的建筑物,是指企业拥有产权并以经营租赁方式出租的建筑物。企业将建筑物出租,按租赁协议向承租人提供的相关辅助服务在整个协议中不重大,如企业将办公楼出租并向承租人提供保安、维修等辅助服务,应将其确认为投资性房地产。企业计划用于出租但尚未出租的建筑物,不属于此类。

(三) 不属于投资性房地产的项目

1. 自用房地产

即为生产商品、提供劳务或者经营管理而持有的房地产。例如,企业拥有并自行经营的旅馆饭店,其经营目的主要是通过提供客房服务赚取服务收入,该旅馆饭店不确认为投资性房地产。

2. 作为存货的房地产

通常是指房地产开发公司在正常经营过程中销售的或为销售而开发的商品房和土地。这部分房地产属于房地产开发企业的存货。

某项房地产,部分用于赚取租金或资本增值、部分用于生产商品、提供劳务或经营管理,能够单独计量和出售的、用于赚取租金或资本增值的部分,应当确认为投资性房地产;不能够单独计量和出售的、用于赚取租金或资本增值的部分,不确认为投资性房地产。

二、投资性房地产初始计量

投资性房地产应当按照成本进行初始计量。

（一）外购的投资性房地产

对于企业外购的房地产，只有在购入房地产同时开始对外出租（自租赁期开始日起）或用于资本增值，才能称之为外购的投资性房地产。外购投资性房地产成本，包括购买价款、相关税费和直接归属于该资产其他支出。

企业购入房地产，自用一段时间之后再改为出租或用于资本增值的，应当先将外购的房地产确认为固定资产或无形资产，自租赁期开始日或用于资本增值之日开始，才能从固定资产或无形资产转换为投资性房地产。

【例8-13】 2007年8月31日，华远股份有限公司购入一栋写字楼用于出租给甲公司，根据租赁合同，租赁期开始日为2007年9月1日，租赁期为5年。华远股份有限公司实际支付购买价款和相关税费共计2 400万元。

借：投资性房地产——写字楼	24 000 000	
贷：银行存款		24 000 000

（二）自行建造的投资性房地产

企业自行建造（或开发，下同）的房地产，只有在自行建造或开发活动完成（即达到预定可使用状态）的同时开始对外出租或用于资本增值，才能将自行建造的房地产确认为投资性房地产。自行建造投资性房地产的成本，由建造该项房地产达到预定可使用状态前发生的必要支出构成。

企业自行建造房地产达到预定可使用状态后一段时间对外出租或用于资本增值，应先将自行建造房地产确认为固定资产或无形资产，自租赁期开始日或用于资本增值之日开始，从固定资产或无形资产转换为投资性房地产。

【例8-14】 2008年华远股份有限公司采用出包方式建造写字楼用于出租，总投资2 000万元，1月支付工程款500万元，10月31日工程达到可使用状态，验收完毕支付剩余工程款，已办理经营租赁手续。

1月支付工程款500万元：

借：在建工程	5 000 000	
贷：银行存款		5 000 000

10月支付剩余工程款1 500万元：

借：在建工程	15 000 000	
贷：银行存款		15 000 000

10月31日工程达到可使用状态：

借：投资性房地产——写字楼	20 000 000	
贷：在建工程		20 000 000

三、投资性房地产后续计量

企业通常应当采用成本模式对投资性房地产进行后续计量，也可以采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。但是，同一企业只能采用一种模式对所有投资性房地产进行后续计量，不得同时采用两种计量模式。

（一）投资性房地产按成本模式进行后续计量

1．非投资性房地产转换为投资性房地产

房地产的转换，实质上是因房地产用途发生改变而对房地产进行的重新分类。企业将作为存货的房地产改为出租、自用建筑物或土地使用权停止自用，改为出租以及将自用土地使用权停止自用改用于资本增值时，应当将相应的固定资产、无形资产或开发商品转换为投资性房地产。

企业应当将房地产转换前的账面价值作为转换后的入账价值。

（1）将作为存货的房地产转换为投资性房地产的，应按其在转换日的账面余额，借记“投资性房地产”科目，贷记“开发产品”等科目。已计提跌价准备的，还应同时结转跌价准备。

（2）将自用的建筑物等转换为投资性房地产的，应按其在转换日的原价、累计折旧（摊销）、减值准备等，分别转入“投资性房地产”科目、“投资性房地产累计折旧（摊销）”、“投资性房地产减值准备”科目。

【例8-15】 甲企业拥有一栋办公楼，用于本企业总部办公。20×7年3月10日，甲企业与乙企业签订了经营租赁协议，将这栋办公楼整体出租给乙企业使用，租赁期开始日为20×7年4月15日，为期5年。20×7年4月15日，这栋办公楼的账面余额450 000 000元，已计提折旧3 000 000元。假设甲企业所在城市没有活跃的房地产交易市场。甲企业20×7年4月15日的账务处理如下：

借：投资性房地产——××写字楼　　450 000 000
　　累计折旧　　3 000 000
　　贷：固定资产　　450 000 000
　　　　投资性房地产累计折旧　　3 000 000

2．投资性房地产的折旧或摊销

按成本模式进行后续计量的投资性房地产应当按照固定资产或无形资产的有关规定，按期计提折旧或摊销。对投资性房地产计提折旧或进行摊销时，借记“其他业务成本”科目，贷记“投资性房地产累计折旧（摊销）”科目。取得租金收入时，借记“银行存款”等科目，贷记“其他业务收入”等科目。

【例8-16】 2008年华远股份有限公司对出租楼房收取租金900 000元，计提折旧500 000元，会计处理如下：

借：银行存款　　900 000
　　贷：其他业务收入　　900 000
借：其他业务成本　　500 000
　　贷：投资性房地产累计折旧　　500 000

3．投资性房地产计提减值准备

投资性房地产存在减值迹象的，应当按照资产减值的有关规定计提减值准备，借记“资产减值损失”科目，贷记“投资性房地产减值准备”科目。已经计提减值准备的投资性房地产，其减值损失在以后的会计期间不得转回。

【例8-17】 2008年华远股份有限公司一栋出租的写字楼出现减值迹象，经减值测试，确定其可收回金额为1 500万元，该写字楼账面余额为2 000万元，已提折旧200万元。

写字楼账面价值＝2 000－200＝1 800（万元）

写字楼价值金额 =1 800 - 1 500 =300(万元)

借:资产价值损失　3 000 000

　贷:投资性房地产减值准备　3 000 000

4. 投资性房地产的后续支出

投资性房地产的后续支出是指投资性房地产在持有期间发生的与其使用效能直接相关的各种支出,如改建扩建支出、装潢装修支出等。

投资性房地产的后续支出满足资本化确认条件的,应将其资本化,计入投资性房地产成本;不满足资本化条件的,应在发生时计入当期损益。

【例8-18】 华远股份有限公司对一栋出租的写字楼进行重新装修以提高租金收入,该写字楼原价为1 850万元,已提折旧370万元,用银行存款支付装修支出共计160万元。装修完工,写字楼继续出租。

(1) 将写字楼转入装修工程:

借:投资性房地产——写字楼(在建)　14 800 000

　投资性房地产累计折旧　3 700 000

　贷:投资性房地产——写字楼　18 500 000

(2) 用银行存款支付装修支出:

借:投资性房地产——写字楼(在建)　1 600 000

　贷:银行存款　1 600 000

(3) 装修工程完工:

借:投资性房地产——写字楼　16 400 000

　贷:投资性房地产——写字楼(在建)　16 400 000

5. 投资性房地产转为自用房地产

企业将投资性房地产转换为自用房地产时,应将该项投资性房地产在转换日的账面余额、累计折旧、减值准备等,分别转入"固定资产"、"累计折旧"、"固定资产减值准备"等科目。

【例8-19】 华远股份有限公司将出租的写字楼收回,开始用于本企业办公。写字楼收回前采用成本模式计量,账面原价为2 000万元,累计已提折旧450万元,已提减值准备250万元。

借:固定资产——写字楼　20 000 000

　投资性房地产累计折旧　4 500 000

　投资性房地产减值准备　2 500 000

　贷:投资性房地产——写字楼　20 000 000

　　累计折旧　4 500 000

　　固定资产减值准备　2 500 000

6. 投资性房地产的处置

当投资性房地产被处置或者永久退出并且预计不能从其处置中取得经济利益时,应当终止确认该项投资性房地产。处置中取得的收入扣除资产账面价值和相关税费后的金额计入当期损益。

按照实际收到的金额,借记"银行存款",贷记"其他业务收入";按该项投资性房地产账面价值,借记"其他业务成本",按照累计已提折旧或累计已摊销金额,借记"投资性房地产累计折旧(摊销)",按照已计提的减值准备金额,借记"投资性房地产减值准备",按其账面余额,贷

记“投资性房地产”。

【例8-20】 华远股份有限公司将一栋写字楼对外出租,确认为投资性房地产并按成本模式计量。租赁期满后,华远股份有限公司将该写字楼出售给甲公司,合同价款12 500万元,甲公司已用银行存款付清。出售时,该写字楼的成本为11 000万元,累计已提折旧1 320万元。

借:银行存款 125 000 000

　　贷:其他业务收入 125 000 000

借:其他业务成本 96 800 000

　　投资性房地产累计折旧 13 200 000

　　贷:投资性房地产——写字楼 110 000 000

(二)投资性房地产按公允价值模式进行后续计量

企业只有存在确凿证据表明投资性房地产公允价值能够持续可靠取得,才可采用公允价值模式计量。采用公允价值模式计量应同时满足以下条件:

(1)投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场;

(2)企业能够从活跃的房地产交易市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息,从而对投资性房地产的公允价值作出合理估计。

1. 非投资性房地产转换为投资性房地产

自用房地产或作为存货的房地产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时,投资性房地产应当按照转换当日的公允价值计量。

(1)将作为存货的房地产转换为投资性房地产的,应按其在转换日的公允价值,借记“投资性房地产(成本)”科目,按其账面余额,贷记“开发产品”等科目,按其差额,贷记“资本公积——其他资本公积”科目或借记“公允价值变动损益”科目。已计提跌价准备的,还应同时结转跌价准备。

(2)将自用的建筑物等转换为投资性房地产的,按其在转换日的公允价值,借记“投资性房地产(成本)”科目,按已计提的累计折旧等,借记“累计折旧”等科目,按其账面余额,贷记“固定资产”等科目,按其差额,贷记“资本公积——其他资本公积”科目或借记“公允价值变动损益”科目。已计提减值准备的,还应同时结转减值准备。

【例8-21】 2007年6月,甲企业打算搬迁至新建办公楼,由于原办公楼处于商业繁华地段,甲企业准备将其出租,以赚取租金收入。2007年10月,甲企业完成了搬迁工作,原办公楼停止自用。2007年12月,甲企业与乙企业签订了租赁协议,将其原办公楼租赁给乙企业使用,租赁期开始日为2008年1月1日,租赁期限为3年。在本例中,甲企业应当于租赁期开始日(2008年1月1日),将自用房地产转换为投资性房地产。由于该办公楼处于商业区,房地产交易活跃,该企业能够从市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息,假设甲企业对出租的办公楼采用公允价值模式计量。假设2008年1月1日,该办公楼的公允价值为350 000 000元,其原价为500 000 000元,已提折旧142 500 000元。

甲企业20×8年1月1日的账务处理如下:

借:投资性房地产——××办公楼(成本) 350 000 000

　　公允价值变动损益 7 500 000

　　累计折旧 142 500 000

　　贷:固定资产 500 000 000

2. 投资性房地产后续计量

企业采用公允价值模式进行后续计量的，不对投资性房地产计提折旧或进行摊销，应当以资产负债表日投资性房地产的公允价值为基础调整其账面价值，公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益（公允价值变动损益）。投资性房地产取得的租金收入，确认为其他业务收入。

资产负债表日，投资性房地产的公允价值高于其账面余额的差额，借记“投资性房地产（公允价值变动）”科目，贷记“公允价值变动损益”科目；公允价值低于其账面余额的差额做相反的会计分录。

【例8-22】 甲企业是从事房地产开发业务的企业，2007年3月10日，甲企业与乙企业签订租赁协议，将其开发的一栋写字楼整体出租给乙企业使用，租赁期开始日为2007年4月15日。2007年4月15日，该写字楼的账面余额450 000 000元，未计提存货跌价准备，转换后采用公允价值模式计量。4月15日该写字楼的公允价值为470 000 000元。2007年12月31日，该项投资性房地产的公允价值为480 000 000元。

甲企业的账务处理如下：

(1) 2007年4月15日：

借：投资性房地产——××写字楼（成本）	470 000 000	
贷：开发产品		450 000 000
资本公积——其他资本公积		20 000 000

(2) 2007年12月31日：

借：投资性房地产——××写字楼（公允价值变动）	10 000 000	
贷：公允价值变动损益		10 000 000

3. 投资性房地产的后续支出

投资性房地产后续支出满足资本化确认条件，将其资本化计入投资性房地产成本，借记“投资性房地产——成本”；不满足资本化条件计入当期损益。

4. 投资性房地产转为自用房地产

将按公允价值模式计量的投资性房地产转为自用时，应按其在转换日的公允价值，借记“固定资产”等科目；按其账面余额，贷记“投资性房地产（成本）”、贷记或借记“投资性房地产（公允价值变动）”；按其差额，贷记或借记“公允价值变动损益”科目。

【例8-23】 2008年10月15日，甲企业租赁期满，将出租的写字楼收回，准备作为办公楼用于本企业行政管理。2008年12月1日，该写字楼正式开始自用，相应由投资性房地产转换为自用房地产，当日公允价值为48 000 000元。该项房地产在转换前采用公允价值模式计量，原账面价值47 500 000元，其中，成本为45 000 000元，公允价值变动增值2 500 000元。

借：固定资产	48 000 000	
贷：投资性房地产——写字楼（成本）		45 000 000
——写字楼（公允价值变动）		2 500 000
公允价值变动损益		500 000

5. 投资性房地产的处置

处置投资性房地产时，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“其他业务收入”科目。按该项投资性房地产的账面余额，借记“其他业务成本”科目，贷记“投资性房地产（成本）”科目、贷记或借记“投资性房地产（公允价值变动）”科目；同时将原计入“公允价值变动损益”和“资本公积——其他资本公积”的金额转入“其他业务成本”。

【例8-24】 接【例8-22】,2008年4月租赁期届满,甲企业收回该项投资性房地产,于2008年6月以550 000 000元出售,出售款项已收讫。

2008年6月,出售时:

借:银行存款　　550 000 000
　贷:其他业务收入　　550 000 000
借:其他业务成本　　480 000 000
　贷:投资性房地产——××写字楼(成本)　　470 000 000
　　　　　　　　——××写字楼(公允价值变动)　　10 000 000

同时,将资产性房地产累计公允价值变动转入其他业务成本:

借:公允价值变动损益　　10 000 000
　贷:其他业务成本　　10 000 000

将转换时原计入资本公积的部分转入其他业务成本:

借:资本公积——其他资本公积　　20 000 000
　贷:其他业务成本　　20 000 000

(三)投资性房地产后续计量模式的变更

企业对投资性房地产的计量模式一经确定,不得随意变更。以成本模式转为公允价值模式的,应当作为会计政策变更处理,将计量模式变更时公允价值与账面价值的差额,调整期初留存收益(未分配利润)。已采用公允价值模式计量的投资性房地产,不得从公允价值模式转为成本模式。

【例8-25】 甲企业将某一栋写字楼租赁给乙公司使用,并一直采用成本模式进行后续计量。2009年1月1日,甲企业认为,出租给乙公司使用的写字楼,其所在地的房地产交易市场比较成熟,具备了采用公允价值模式计量的条件,决定对该项投资性房地产从成本模式转换为公允价值模式计量。该写字楼的原造价为90 000 000元,已计提折旧2 700 000元,账面价值为87 300 000元。2009年1月1日,该写字楼的公允价值为95 000 000元。假设甲企业按净利润的10%计提盈余公积。

借:投资性房地产——××写字楼(成本)　　95 000 000
　　投资性房地产累计折旧　　2 700 000
　贷:投资性房地产——××写字楼　　90 000 000
　　　利润分配——未分配利润　　6 930 000
　　　盈余公积　　770 000

第三节 无形资产与投资性房地产在资产负债表中的列示

一、"投资性房地产"项目的列示

企业采用成本模式计量投资性房地产的,本项目应根据"投资性房地产"科目的期末余额,减去"投资性房地产累计折旧(摊销)"和"投资性房地产减值准备"科目期末余额后的金额填列;企业采用公允价值模式计量投资性房地产的,本项目应根据"投资性房地产"科目的期末余额填列。

二、“无形资产”项目的列示

根据“无形资产”科目的期末余额，减去“累计摊销”和“无形资产减值准备”科目期末余额后的金额填列。

三、“开发支出”项目的列示

根据“研发支出”科目中所属的“资本化支出”明细科目期末余额填列。

【本 章 小 结】

无形资产是指企业拥有或控制的没有实物形态的可辨认的非货币性资产。包括专利权、商标权、非专利技术、著作权、土地使用权和特许权等。

无形资产的确认同时确认两个条件：与该无形资产相关的预计未来经济利益很可能流入企业；该无形资产的成本能够可靠地计量。

除了内部研发形成无形资产外，企业取得无形资产的渠道还有很多，而不同渠道取得的无形资产其入账价值的确定方法也不同。

对于使用寿命有限的无形资产，企业应当在其预计的使用寿命内，采用合理的方法对应摊销金额进项摊销，一般计入当期损益。对于使用寿命不确定的无形资产，在持有期限内不需进行摊销，但应当在每个会计期间对其进行减值测试，如果无形资产可收回金额低于其账面价值，则应计提减值准备。无形资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。

企业出售无形资产，应当将取得价款与该无形资产账面价值差额计入当期损益。企业让渡无形资产使用权形成的租金收入和发生的相关费用，分别确认为其他业务收入和其他业务成本。若无形资产报废，则应将其账面价值转作当期损益。

投资性房地产，是指为赚取租金或资本增值，或两者兼有而持有的房地产，主要包括：已出租的土地使用权、持有并准备增值后转让的土地使用权和已出租的建筑物。投资性房地产应当能够单独计量和出售。

投资性房地产应当按照成本进行初始计量。企业通常应当采用成本模式、公允价值模式对投资性房地产进行后续计量，但是，同一企业只能采用一种模式对所有投资性房地产进行后续计量，不得同时采用两种计量模式。

第九章

流 动 负 债

【学习目标】

通过本章学习，应理解负债的含义、特征和分类；掌握短期借款、应付账款、应付票据、应付职工薪酬、应交税费、应付利息及其他应付款的核算内容及其相应的账务处理。

【能力目标】

能够掌握短期借款账务处理；掌握折扣情况下应付账款的账务处理；掌握债务重组中债务人的账务处理；掌握货币性和非货币性职工薪酬的账务处理；掌握增值税、营业税、消费税等各项税金的计算和缴纳的账务处理。

9-1

中国工商银行 INDUSTRIAL AND COMMERCIAL BANK OF CHINA　　借款借据（收账通知）

借款日期：2009 年 12 月 15 日

贷款单位名称	江西九瑞油泵油嘴有限公司	纳税人税号	360402309264078
放款账号	23402876130	往来账号	34520294168
借款金额	人民币（大写）贰拾万元整	千 百 十 万 千 百 十 元 角 分	¥ 2 0 0 0 0 0 0 0
用途	流动资金周转借款	利率	0.00915
单位申请期限	2009-12-14—2010-3-14	银行核定期限	2009-12-15—2010-3-15
你单位上列借款，已转入你单位结算户内。此致（银行盖章）		单位会计人员：	

中国工商银行九江莲花支行 2009年12月15日 转讫

此联退还借款单位

9-2

中国工商银行 INDUSTRIAL AND COMMERCIAL BANK OF CHINA　　借款借据偿还凭证（付出凭证）

2009 年 12 月 31 日

付款人	名称	江西九瑞油泵油嘴有限公司	收款人	名称	中国工商银行九江支行
	往来户账号	34520294168		放款户账号	23402876130
	开户分行	工行九江莲花支行		开户银行	贷款户
计划还款日期		2009 年 12 月 31 日	还款次序		1
借款金额		人民币（大写）叁拾万元整			¥300 000.00
还款内容		三个月短期借款			
备注：偿还款项为 2009 年 9 月份借入短期借款。			上述借款已从你单位往来账户内转还。此致！借款单位银行盖章		

中国工商银行九江莲花支行 2009年12月31日 转讫

第一联银行送单位作还款通知

9-3



中国工商银行 INDUSTRIAL AND COMMERCIAL BANK OF CHINA　　贷款利息通知单（付出凭证）

户名：江西九瑞油泵油嘴有限公司　　2009 年 12 月 31 日　　账号：34520294168

计息期	积数	利率	利息
2009-10-1 起 2009-12-31 止	50 000 000.00	0.00915	13 725.00
人民币（大写）壹万叁仟柒佰贰拾伍元整			
该利息为 2009 年 9 月份短期贷款	上列款项已从你单位往来户支付 中国工商银行九江莲花支行 2009年12月31日 转讫		

第三联银行送单位作交款通知

9-4-1/3



3606083140　　江西增值税专用发票　　№0020118

抵扣联　　开票日期：2009 年 12 月 10 日

购货单位	名　　称：江西九瑞油泵油嘴有限公司 纳税人识别号：360402309264078 地 址、电 话：九江市莲花路 128 号 8189866 开户行及账号：工行九江莲花支行 34520294168	密码区	>4457890*-487//32 0132578<*56932+- <23557-686<79>56 489-8-85><56>>8	加密版本：01 3606083140 0020118

货物或应税劳务名称	规格型号	单位	数量	单价	金额	税率	税额
棒棒铁	36#	吨	2	4 000	80 000.00	17%	13 600.00
合　计					¥80 000.00	17%	¥13 600.00
价税合计（大写）	⊗玖万叁仟陆佰壹拾元整				（小写）¥93 610.00		

销货单位	名　　称：江西正宇钢铁铸造有限公司 纳税人识别号：360111966700469 地 址、电 话：南昌市青山北路 18 号 8743681 开户行及账号：中行南昌青山湖支行 56098554028	备注	江西正宇钢铁铸造有限公司 360111966700469 发票专用章

收款人：　　复核：　　开票人：王彪　　销货单位：（章）

第二联：抵扣联　购货方抵税凭证

国税函（2008）562号海南华森实业公司

9-4-2/3



3606083140　　江西增值税专用发票　　№0020118

发票联　　开票日期：2009 年 12 月 10 日

购货单位	名　　称：江西九瑞油泵油嘴有限公司 纳税人识别号：360402309264078 地 址、电 话：九江市莲花路 128 号 8189866 开户行及账号：工行九江莲花支行 34520294168	密码区	>4457890*-487//32 0132578<*56932+- <23557-686<79>56 489-8-85><56>>8	加密版本：01 3606083140 0020118

货物或应税劳务名称	规格型号	单位	数量	单价	金额	税率	税额
棒棒铁	36#	吨	2	4 000	80 000.00	17%	13 600.00
合　计					¥80 000.00	17%	¥13 600.00
价税合计（大写）	⊗玖万叁仟陆佰壹拾元整				（小写）¥93 610.00		

销货单位	名　　称：江西正宇钢铁铸造有限公司 纳税人识别号：360111966700469 地 址、电 话：南昌市青山北路 18 号 8743681 开户行及账号：中行南昌青山湖支行 56098554028	备注	江西正宇钢铁铸造有限公司 360111966700469 发票专用章

收款人：　　复核：　　开票人：王彪　　销货单位：（章）

第三联：发票联　购货方记账凭证

国税函（2008）562号海南华森实业公司

9-4-3/3

江西九瑞油泵油嘴有限公司收料单

№0901215

供货单位：江西正宇钢铁铸造有限公司

发票号码：0020118　　2009 年 12 月 10 日　　收货仓库：材料库

材料类别	名称及规格	计量单位	数量		实际成本		计划成本		成本差异
			应收	实收	单价	金额	单价	金额	
原材料	36#棒棒铁	吨	2	2	4 000	80 000	3 900	78 000	2 000

仓库主管：夏青　　收料：张左　　制单：严格

第三联　财务记账联

9-5-1/3

债务重组协议书　　NO. 12113

甲方：江西新明机械有限公司

乙方：江西九瑞油泵油嘴有限公司

双方共同商定，就乙方所欠甲方货款事宜协议如下：

一、鉴于乙方由于财务困难，甲方同意乙方以其产品抵前欠货款 14 040 元。

二、乙方提供 CY-18 油泵，甲方同意接受该批次产品。

三、双方同意该产品抵债，该 CY-18 油泵市价为每台 1 200 元，乙方交给甲方 10 台 CY-18 油泵，并开具增值税专用发票给甲方，抵账所欠甲方货款 14 040 元，交货地点为乙方仓库。

五、本协议自签订之日起有效。

六、本协议一式二份，双方各持一份。

甲方代表签字：周华印　　乙方代表签字：陈杰俊印

甲方盖章　　乙方盖章

二〇〇九年十二月九日　　二〇〇九年十二月九日

9-5-2/3

3604083140　　江西增值税专用发票　　№0065003

此联不作报销、扣款凭证使用　　开票日期：2009 年 12 月 9 日

购货单位	名　　称：江西新明机械有限公司 纳税人识别号：360402127806541 地 址、电 话：九江市十里大道 328 号 8119062 开户行及账号：建行九江十里支行 25498504617	密码区	>23609*-536//32 6769089<*56932+- <6784-686<79>56 213-8-85><56>>8	加密版本：01 3606083140 0065003

货物或应税劳务名称	规格型号	单位	数量	单价	金额	税率	税额
油泵	CY-18	台	10	1 200	12 000.00	17%	2 040.00
合　计					¥12 000.00	17%	¥2 040.00
价税合计（大写）	⊗壹万肆仟零肆拾元整				（小写）¥14 040.00		

销货单位	名　　称：江西九瑞油泵油嘴有限公司 纳税人识别号：360402309264078 地 址、电 话：九江市莲花路 128 号 8189866 开户行及账号：工行九江莲花支行 34520294168	备注	

收款人：　　复核：　　开票人：肖英　　销货单位：（章）

国税函（2008）562 号南昌印钞厂印刷有限公司

第一联：记账联　销货方记账凭证

9-5-3/3

江西九瑞油泵油嘴有限公司产成品出库单

客户名称：丰星机械有限公司　　2009 年 12 月 9 日　　№0901203

产品名称	规格	计量单位	应发数量	实发数量	单位成本	金额
油泵	CY—18	台	10	10	960	9 600.00
合　计						￥9 600.00

第三联记账联

会计：董旭　　仓库管理员：毛　蓉　　制单：王晗

9-6

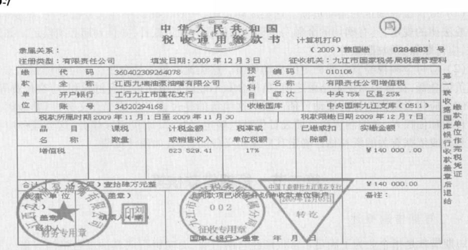
江西九瑞油泵油嘴有限公司工资结算汇总表

2009 年 12 月 30 日　　单位：元

车间、部门	工资标准	奖金	加班工资	津贴和补贴		缺勤扣款		应发工资	代扣款项			实发金额
				夜班津贴	副食补贴	事假	病假		水电费	住房公积金	社保基金	
生产车间	8 140	1 650	900	600	600	180	120	11 590	300	1 050	260	9 980
—生产工人	5 280	660	700	600	400	180	120	7 340	200	750	160	6 230
—管理人员	2 860	990	200		200			4 250	100	300	100	3 750
销售部门	5 280	968			300			6 548	300	500	80	5 668
管理部门	4 400	990			300			5 690	200	1 000	120	4 370
合　计	17 820	3 608	900	600	1 200	180	120	23 828	800	2 550	460	20 018

单位负责人：陈俊杰　　复合：张有财　　制单：李红

9-7



中华人民共和国
税收通用缴款书　　计算机打印　　(国)

隶属关系：　　（2009）赣国缴　0284883 号

注册类型：有限责任公司　　填发日期：2009 年 12 月 3 日　　征收机关：九江市国家税务局税源管理科

缴款单位		预算科目	
代码	360402309264078	编码	010106
全称	江西九瑞油泵油嘴有限公司	名称	有限责任公司增值税
开户银行	工行九江市莲花支行	级次	中央 75%　区县 25%
账号	34520294168	收缴国库	中央国库九江支库（0511）

税款所属时期 2009 年 11 月 1 日至 2009 年 11 月 30　　税款限缴日期 2009 年 12 月 7 日

品目名称	课税数量	计税金额或销售收入	税率或单位税额	已缴或扣除额	实缴金额
增值税		823 529.41	17%		￥140 000.00
合计（大写）壹拾肆万元整					￥140 000.00

缴款单位（人）（盖章）　经办人（章）　　填票人（章）

上列款项已收妥并划转收款单位账户　　国库（银行）盖章　年　月　日

备注：

第一联（收据）国库银行收款盖章后退给缴款单位作完税凭证

【任务提示】

上述是流动负债业务过程中涉及的一系列的原始凭证,如短期借款借据单、应付职工薪酬结算单、应交税费缴款书、债务重组偿债单据等。流动负债业务在会计上应如何确认与计量,本章将要解决这些问题。

第一节　流动负债概述

一、流动负债的含义和特点

(一) 流动负债的含义

流动负债是指预计在一个正常营业周期中清偿,或者主要为交易目的而持有,或者自资产负债表日起一年内(含一年)到期应予以清偿,或者企业无权自主地将清偿推迟至资产负债表日后一年以上的负债。流动负债主要包括短期借款、应付票据、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应交税费、应付股利、应付利息、其他应付款等。

(二) 流动负债的特点

(1) 偿还期短,在债权人提出要求时即期偿付,或在一年以内必须偿还;

(2) 这项义务要用企业的流动资产或流动负债清偿。

二、流动负债分类

流动负债按照不同的标准分为不同的类别,以满足不同的需要。

(一) 按照流动负债产生的原因分类

(1) 借贷形成的流动负债。如从银行和其他金融机构借入的短期借款。

(2) 结算过程中形成的流动负债。如企业购入原材料,在货款尚未支付前形成的一笔待结算的应付账款。

(3) 经营过程中产生的流动负债。如应付利息、应交税费、应付职工薪酬等。

(4) 利润分配产生的流动负债。如应付股利、应付利润等。

(二) 按照流动负债的应付金额确定的程度分类

(1) 应付金额确定的流动负债。这类流动负债,一般在确认一项义务的同时,根据合同、契约或法律的规定,具有确切的金额乃至确切的债权人和付款日,并且到期必须偿还。如短期借款、应付账款、预收账款等。

(2) 应付金额视经营情况而定的流动负债。这类流动负债是企业在一定的经营期末才能确定负债金额,在该经营期末结束之前,负债金额不能以货币计量如应付股利、应交税费等。

(3) 应付金额需估计的流动负债。虽然这项负债是过去发生的现存义务,但其金额乃至偿还日期和债权人,在编制资产负债表日仍难以确定,如产品质量担保债务,这类债务应按以往的经验或依据有关的资料估计确定其应承担义务的金额,如预计负债。

第二节　短期借款核算

一、短期借款概述

短期借款是指企业为了满足正常生产经营的需要,而向银行或其他金融机构等借入的期限在一年以下(含一年)的各种借款。企业应设置“短期借款”科目,该账户的贷方登记取得借

款的本金数额,借方登记偿还借款的本金数额,余额在贷方,表示尚未偿还的借款本金数额。本科目按照债权人的名称设置明细账户,并按借款种类、贷款人和币种进行明细核算。短期借款利息属筹资费用,应记入“财务费用”科目。在实际工作中,银行一般于每季度末收取短期借款利息,为此,短期借款利息一般采用月末预提的方式进行核算。

二、短期借款核算

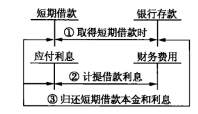


图 9-1 短期借款会计核算流程

(一) 借入本金核算

企业从银行或其他金融机构借入款项时,应签订借款合同,注明借款金额、借款利率和还款时间等。取得短期借款时,应借记“银行存款”科目,贷记“短期借款”科目。“短期借款”科目应按债权人以及借款种类、还款时间设置明细账。

【例 9-1】 某企业 7 月 1 日从银行取得偿还期为 6 个月的借款 80 000 元,年利率为 6%,每季度结息一次。根据以上资料,编制会计分录如下:

借:银行存款　　80 000
　贷:短期借款　　80 000

(二) 短期借款利息核算

1. 实际支付利息核算

在短期借款的数额不多、各月负担的利息费用数额不大的情况下,也可以采用简化的核算方法,即于实际支付利息的月份,将其全部作为当月的财务费用处理,借记“财务费用”科目,贷记“银行存款”科目。

【例 9-2】 以【例 9-1】资料为例,9 月末支付第三季度的利息,编制会计分录如下:

借:财务费用　　1 200
　贷:银行存款　　1 200

2. 按月计提利息核算

在资产负债表日按照计算确定的短期借款利息费用,借记“财务费用”科目,贷记“应付利息”科目;实际支付利息时,根据已计提利息,借记“应付利息”科目,贷记“银行存款”科目。

【例 9-3】 A 股份有限公司于 2009 年 1 月 1 日向银行借入一笔生产经营用短期借款 60 000元,期限 6 个月,年利率为 8%,根据与银行签署的借款协议,该借款到期后一次归还,利息分月计提,按季支付。甲股份有限公司的有关会计处理如下:

(1) 1 月 1 日借入款项时,作如下会计分录:

借:银行存款　　60 000
　贷:短期借款　　60 000

(2) 1 月末计提当月利息时,作如下会计分录:

借:财务费用　　400
　贷:应付利息　　400
本月应计提的利息金额 =60 000 ×8% ÷12 =400(元)
2 月末计提当月利息的处理同上。
(3) 3 月末支付本季度应付银行借款利息时,作如下会计分录:
借:财务费用　　400
　应付利息　　800
　贷:银行存款　　1 200
第二季度的会计处理同上。

(三) 短期借款的偿还

企业在短期借款到期偿还借款本金时,应借记"短期借款"科目,贷记"银行存款"科目。

【例 9-4】 仍以例 9-1 资料为例。该企业偿还短期借款 80 000 元,编制会计分录如下:
借:短期借款　　80 000
　贷:银行存款　　80 000

第三节　应付账款

一、应付账款的含义及核算内容

(一) 应付账款的含义

应付账款是指企业因购买材料、商品或接受劳务等业务应支付给供应商的账款。它是由于在购销活动中买卖双方取得物资与支付货款在时间上的不一致而产生的负债。

(二) 应付账款的核算内容

企业应设置"应付账款"总分类账户。该账户属于负债类账户,余额在贷方,表示尚未支付的应付款项。应付账款的入账依据为发票账单。应付账款一般按实际支付金额入账,如果购入的资产在形成一笔应付账款时带有现金折扣,其入账金额,我国现行制度规定,应付账款应采用"总价法"入账。

"应付账款"账户应按债权单位设置明细账户进行分类核算。

二、应付账款的会计处理

(一) 一般业务的会计处理

公司购入材料、商品等验收入库,但货款尚未支付,根据有关凭证,借记"原材料"、"库存商品"、"应交税费——应交增值税(进项税额)"等账户,贷记"应付账款"账户。企业接受供应单位提供劳务而发生的应付未付的款项,应根据供应单位的发票账单,借记"制造费用"、"管理费用"等有关成本费用账户,贷记"应付账款"账户;企业偿付应付账款时,借记"应付账款"账户,贷记"银行存款"账户。

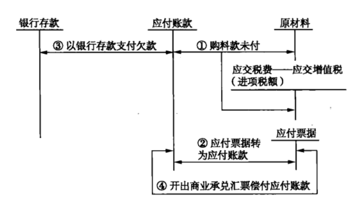


图 9-2 应付账款会计核算流程

【例 9-5】 甲公司生产车间接受外单位的修理劳务，发生应付款项 46 000 元，其中：生产车间劳务支出 40 000 元，增值税 6 000 元，劳务费尚未支付。账务处理如下：

(1) 将应付但尚未支付的账款入账时：

借：生产成本　　40 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　6 000
　　贷：应付账款——××单位　　46 000

(2) 偿还应付账款时：

借：应付账款——××单位　　46 000
　　贷：银行存款　　46 000

（二）应付账款中含有现金折扣的会计处理

1. 总价法

总价法的特点是购进的货物和应付账款均按结算凭证中的价格入账，借记“原材料”、“应交税费”等科目，贷记“应付账款”科目。企业在折扣期内支付了货款，取得了现金折扣，则将其视为提前付款取得的利息收入，冲减财务费用，按应付账款的总价借记“应付账款”科目，按实际支付的价款贷记“银行存款”科目，按取得的现金折扣贷记“财务费用”科目；如果未取得现金折扣，按总价支付货款时，应借记“应付账款”科目，贷记“银行存款”科目。

【例 9-6】 某公司 8 月 5 日赊购原材料一批，发票中注明的买价为 20 000 元，增值税为 3 400元，共计 23 400 元，原材料已经入库。付款条件为 2/10，n/30。该企业采用总价法进行核算。8 月 15 日实际支付价款 22 932 元[23 400 ×(1－2%)]，取得现金折扣 468 元（折扣考虑增值税）。

(1) 8 月 5 日购入原材料，按总价入账：

借：原材料　　20 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　3 400
　　贷：应付账款　　23 400

(2) 8 月 15 日支付价款 22 932 元：

借：应付账款　　23 400
　　贷：银行存款　　22 932
　　　　财务费用　　468

2. 净价法

净价法的特点是购进的货物和应付账款均按结算凭证中的价格扣除了最大现金折扣后的金额入账。在我国，现金折扣在销货方不能抵减增值税销项税额，因而在购货方也不应抵减增值税进项税额，而应抵减购货成本。需要指出的是，采用净价法时，为了正确反映应付账款的数额，对于期末已经丧失的现金折扣应予以调整，丧失的现金折扣一般也视为迟付货款多付的利息，计入财务费用。调整丧失的现金折扣时，应借记“财务费用”科目，贷记“应付账款”科目。

三、债务重组债务人核算

（一）债务重组含义及债务重组方式

债务重组是指债权人在债务人发生财务困难的情况下，债权人按照其与债务人达成的协议或者法院的裁定作出让步的事项。

债务重组的方式主要有：

（1）以现金、非现金资产清偿全部或部分债务。

（2）修改负债条件清偿全部或部分债务。包括延长还款期限、降低利率、免去应付未付的利息、减少本金等。

（3）债务人通过发行权益性证券清偿全部或部分债务。但是，以发行权益性证券用于清偿全部或部分债务，在法律上有一定的限制。例如，按照我国《公司法》规定，公司发行新股必须具备一定的条件，只有在满足《公司法》规定的条件后才能发行新股。

（4）以上三种形式组合的方式清偿全部或部分债务。

（二）债务重组债务人核算

1. 以现金清偿债务债务人处理原则及会计处理

按应付账款的账面余额借记“应付账款”账户，按实际支付的金额贷记“银行存款”账户，按其差额贷记“营业外收入——债务重组利得”账户。

【例9-7】 2009年3月15日，甲公司销售一批材料给乙公司，不含税价格为200 000元，增值税税率为17%。9月25日，乙公司财务发生困难，无法按合同规定偿还债务，经双方协议，甲公司同意减免乙公司20 000元债务，余额用现金立即偿清。

乙公司(债务人)的会计处理如下：

	借方	贷方
借：应付账款	234 000	
贷：银行存款		214 000
营业外收入——债务重组利得		20 000

2. 以非现金资产清偿债务债务人会计处理

（1）债务人重组债务的账面价值与转让非现金资产公允价值间差额计入当期损益（债务重组利得）。

（2）转让非现金资产公允价值与其账面价值差额（资产转让损益）分别处理：①非现金资产为存货的，应当视同销售处理，按非现金资产公允价值确认销售商品收入，同时结转相应成本；②非现金资产为固定资产、无形资产，其公允价值和账面价值差额，计入营业外收入或营业外支出；③非现金资产为长期股权投资等投资，其公允价值和账面价值差额，计入投资收益。

【例9-8】 2009年1月5日，A公司销售一批材料给B公司，含税价为117 000元。2009年7月5日，B公司发生财务困难，无法按合同规定偿还债务，经双方协议，A公司同意B公司

用产品抵偿该应收账款。该产品市价为80 000元，增值税税率为17%，产品成本为70 000元。B公司为转让的产品计提了存货跌价准备500元。假定不考虑其他税费。

B公司（债务人）应作的会计处理：

借：应付账款　　117 000
　贷：主营业务收入　　80 000
　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　13 600
　　营业外收入——债务重组利得　　23 400
同时，借：主营业务成本　　69 500
　　存货跌价准备　　500
　　贷：库存商品　　70 000

【例9-9】 2009年2月8日，A公司销售材料给B公司，同时收到B公司签发并承兑的一张面值100 000元、年利率6%、期限6个月、到期还本付息票据。当年8月8日，B公司发生财务困难，经双方协议，A公司同意B公司用设备抵偿该应收票据。这台设备的公允价值为80 000元，成本100 000元，累计折旧10 000元，清理费用1 000元。假定不考虑其他相关税费。

B公司（债务人）应作的会计处理：

借：固定资产清理　　90 000
　累计折旧　　10 000
　贷：固定资产　　100 000
借：固定资产清理　　1 000
　贷：银行存款　　1 000
（提示："固定资产清理"科目余额 =90 000 +1 000 =91 000（元））
借：应付票据　　103 000
　营业外支出——处置固定资产净损失　　11 000
　贷：固定资产清理　　91 000
　　营业外收入——债务重组利得　　23 000

【例9-10】 2009年2月4日，A公司销售一批材料给B公司，含税价为468 000元。2009年9月1日，B公司资金周转暂时发生困难，经双方协议，A公司同意B公司将其拥有的一项长期股权投资用于抵偿债务。该项长期股权投资的公允价值为430 000元，账面价值为470 000元，计提的相关减值准备为51 700元。B公司转让该项长期股权投资时发生相关费用2 000元。假定不考虑其他相关税费。

B公司（债务人）应作的会计处理：

债务重组日，重组债务的账面价值为468 000元，所转让投资的账面价值为418 300元（470 000 -51 700），所转让投资公允价值与账面价值差额为11 700元（430 000 -418 300），则重组债务产生的差额为38 000元（468 000 -418 300 -11 700）。发生的相关费用为2 000元。

借：应付账款　　468 000
　长期投资减值准备　　51 700
　贷：长期股权投资　　470 000
　　银行存款　　2 000
　　投资收益　　9 700
　　营业外收入——债务重组收益　　38 000

3. 将债务转为资本的债务人会计处理

债务人应当将债权人放弃债权而享有股份的面值总额确认为股本(或者实收资本),股份的公允价值总额与股本(或者实收资本)之间的差额确认为资本公积。重组债务的账面价值与股份的公允价值总额之间的差额,计入当期损益(债务重组利得)。

【例9-11】 2009年2月8日,A公司销售一批材料给B公司(股份有限公司),同时收到B公司签发并承兑的一张面值100 000元、年利率6%、6个月期、到期还本付息的票据。2009年8月8日,B公司与A公司协商,以其普通股抵偿该票据。B公司用于抵债的普通股为10 000股,股票市价为每股9元。印花税税率为0.1%,假定不考虑其他税费。

B公司(债务人)应作的会计处理:

债务重组日,重组债务的账面价值为103 000元(100 000 + 3 000),债权人享有股份的面值总额为10 000元,债权人享有股份市价与面值差额为80 000元,则重组债务产生的差额为13 000元(103 000 - 10 000 - 80 000)。

	借方	贷方
借:应付票据	103 000	
贷:股本		10 000
资本公积——股本溢价		80 000
营业外收入——债务重组收益		13 000
借:管理费用——印花税	90	
贷:银行存款		90

第四节 应付票据核算

一、应付票据的核算内容

应付票据是指企业在商品购销活动和对工程价款进行结算因采用商业汇票结算方式而发生的,由出票人出票,委托付款人在指定日期无条件支付确定金额给收款人或者票据持票人,它包括商业承兑汇票和银行承兑汇票。

为了总括地核算企业商业汇票开出、承兑以及支付的情况,企业应设置“应付票据”总分类账户。该账户应按债权人设置明细账户进行分类核算。

二、应付票据会计核算

企业开出、承兑商业汇票或以承兑商业汇票抵付货款、应付账款等,借记“材料采购”等账户,贷记“应付票据”账户。涉及增值税进项税额的,还应进行相应的处理。

支付银行承兑汇票的手续费,借记“财务费用”账户,贷记“银行存款”账户。支付票款,借记“应付票据”账户,贷记“银行存款”账户。

银行承兑汇票到期,企业无力支付票款的,按应付票据的票面金额,借记“应付票据”账户,贷记“短期借款”账户。商业承兑汇票到期无力支付时,转入应付账款。

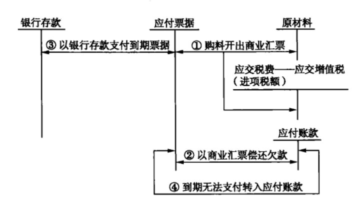


图 9-3 不带息应付票据会计核算流程

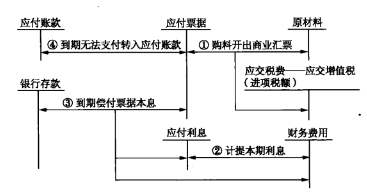


图 9-4 带息应付票据会计核算流程

（一）不带息应付票据

对于不带息应付票据，其票据到期应付的金额就是票据的面值。

【例 9-12】 天达公司于 1 月 1 日开出期限 3 个月、面值为 117 000 元的商业承兑汇票（其中材料成本为 100 000 元，增值税为 17 000 元），用来购买材料。账务处理如下：

（1）购买材料开出商业承兑汇票时：

借：材料采购	100 000	
应交税费——应交增值税（进项税额）	17 000	
贷：应付票据		117 000

（2）票据到期，企业支付票据面值时：

借：应付票据	117 000	
贷：银行存款		117 000

（3）票据到期，若企业无力偿还票款时：

借：应付票据	117 000	
贷：应付账款		117 000

（二）带息票据

公司应于中期期末或年度终了，计算应付利息，借记“财务费用”账户，贷记“应付票据”账户。票据到期支付本息时，按票据账面价值借记“应付票据”账户，按未计的利息借记“财务费

用”账户,按实际支付的金额贷记“银行存款”账户。应付票据到期,如公司无力支付票款,按应付票据的账面价值,借记“应付票据”账户,贷记“应付账款”账户,到期不能支付的带息应付票据,转入“应付账款”账户(银行承兑汇票转入短期借款)核算后,中期期末或年度终了时不再计提利息。

【例9-13】 承【例9-12】,假设该公司开出的汇票的年利率为12%,金额为100 000元,其他条件不变。

购买材料开出汇票时:

	借方	贷方
借:材料采购	100 000	
应交税费——应交增值税(进项税额)	17 000	
贷:应付票据		117 000

银行承兑汇票到期,企业支付本息款:

	借方	贷方
借:应付票据	117 000	
财务费用	3 510	
贷:银行存款		120 510

第五节 应付职工薪酬核算

一、职工薪酬的含义及内容

职工薪酬,是指职工在职期间和离职后提供给职工全部货币性薪酬和非货币性薪酬,既包括提供给职工本人的薪酬,也包括提供给职工配偶、子女或其他被赡养人福利等。职工薪酬包括:职工工资、奖金、津贴和补贴;职工福利费;医疗保险费、养老保险费、失业保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费;住房公积金;工会经费和职工教育经费;非货币性福利;因解除与职工劳动关系给予的补偿;其他与获得职工提供服务相关支出。

计量应付职工薪酬时,国家规定了计提基础和计提比例的应当按照规定的标准计提。(1)“五险一金”根据国务院有关部门、省、自治区、直辖市人民政府规定的计提基础和计提比例计提;(2)工会经费和职工教育经费按照国家相关规定,分别按照职工工资总额的2%和1.5%计提。从业人员技术要求高、培训任务重、经济效益好的企业,按照职工工资总额的2.5%计提职工教育经费。

没有规定计提基础和计提比例的企业应当根据经验数据和实际情况合理预计当期应付职工薪酬。

为了反映职工薪酬的发放和提取情况,应设置“应付职工薪酬”科目进行核算,该科目应按照职工薪酬的类别设置明细科目。

二、应付职工薪酬核算

(一)应付职工薪酬的确认

企业应当在职工为其提供服务的会计期间,将应付的职工薪酬确认为负债,并根据职工提供服务的受益对象(不含辞退福利,辞退福利计入管理费用),分别下列情况处理:(1)应由生产产品、提供劳务负担的职工薪酬,计入产品成本或劳务成本;(2)应由在建工程、无形资产负担的职工薪酬,计入建造固定资产或无形资产成本。上述两项之外的其他职工薪酬,计入当期

损益。

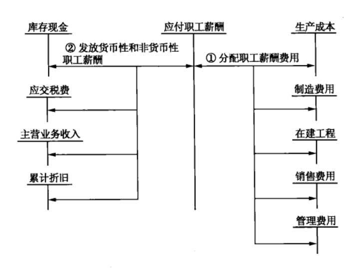


图 9-5　应付职工薪酬会计核算流程

1. 货币性职工薪酬核算

企业应当根据职工提供服务的受益对象，对发生的职工薪酬分别以下情况进行处理：生产部门人员的职工薪酬，借记“生产成本”、“制造费用”、“劳务成本”科目，贷记“应付职工薪酬”科目。管理部门人员的职工薪酬，借记“管理费用”科目，贷记“应付职工薪酬”科目。销售人员的职工薪酬，借记“销售费用”科目，贷记“应付职工薪酬”科目。应由在建工程、研发支出负担的职工薪酬，借记“在建工程”、“研发支出”科目，贷记“应付职工薪酬”科目。

【例 9-14】　甲公司 2009 年 6 月有关职工薪酬业务如下：

按照工资总额的标准分配工资费用，其中生产工人工资为 200 万元，车间管理人员工资为 20 万元，总部管理人员工资为 30 万元，专设销售部门人员工资为 10 万元，内部开发人员工资为 40 万元（符合资本化条件），已通过银行支付。

按照所在地政府规定，按照工资总额的 10%、12%、2% 和 10.5% 计提医疗保险费、养老保险费、失业保险费和住房公积金；根据 2008 年实际发放的职工福利情况，公司预计 2009 年应承担职工福利费义务金额为工资总额的 4%；按照工资总额的 2% 和 2.5% 计提工会经费和职工教育经费。

(1) 计入生产成本的职工薪酬

$=200+200\times(10\%+12\%+2\%+10.5\%+4\%+2\%+2.5\%)=286$（万元）

计入制造费用的职工薪酬

$=20+20\times(10\%+12\%+2\%+10.5\%+4\%+2\%+2.5\%)=28.6$（万元）

计入管理费用的职工薪酬

$=30+30\times(10\%+12\%+2\%+10.5\%+4\%+2\%+2.5\%)=42.9$（万元）

计入销售费用的职工薪酬

$=10+10\times(10\%+12\%+2\%+10.5\%+4\%+2\%+2.5\%)=14.3$（万元）

计入研发支出的职工薪酬

$=40+40\times(10\%+12\%+2\%+10.5\%+4\%+2\%+2.5\%)=57.2$（万元）

（2）编制会计分录：

借：生产成本 286

制造费用 28.6

管理费用 42.9

销售费用 14.3

研发支出——资本化支出 57.2

贷：应付职工薪酬——工资 300

——社会保险费 72(300×24%)

——住房公积金 31.5(300×10.5%)

——职工福利 12(300×4%)

——工会经费 6(300×2%)

——职工教育经费 7.5(300×2.5%)

2. 非货币性职工薪酬核算

企业以其自产产品作为非货币性福利发放给职工，应当根据受益对象，按照该产品的公允价值，计入相关资产成本或当期损益，同时确认应付职工薪酬，借记“生产成本”、“制造费用”、“管理费用”等科目，贷记“应付职工薪酬——非货币性福利”科目。企业将自己拥有的房屋等资产无偿提供给职工使用的，应根据受益对象，将该房屋每期应计提折旧计入相关资产成本或当期损益，同时确认应付职工薪酬，借记“管理费用”、“生产成本”、“制造费用”等科目，贷记“应付职工薪酬——非货币性福利”科目；同时借记“应付职工薪酬——非货币性福利”科目，贷记“累计折旧”科目。企业租赁住房等资产供职工无偿使用，根据受益对象，将每期应付租金计入相关资产成本或当期损益，并确认应付职工薪酬，借记“管理费用”、“生产成本”、“制造费用”等科目，贷记“应付职工薪酬——非货币性福利”科目。

【例9-15】 甲公司为一家彩电生产企业，共有职工200名，2010年2月，公司以其生产的成本为8 000元的液晶彩电作为福利发放给公司每名职工。该型号液晶彩电的售价为每台10 000元，甲公司适用的增值税率为17%。假定200名职工中170名为直接参加生产职工，30名为总部管理人员。

以自制产品发放给职工，应确认为应付职工薪酬：

彩电的增值税销项税额：170×10 000×17% +30×10 000×17%

=289 000+51 000=340 000（元）

借：生产成本 1 989 000

管理费用 351 000

贷：应付职工薪酬——非货币性福利 2 340 000

（注：生产成本=1 700 000+289 000=1 989 000；管理费用=300 000+51 000=351 000）

【例9-16】 甲公司决定为每位部门经理提供轿车免费使用，同时为每位副总租赁一套住房免费使用。甲公司部门经理共有20名，副总共有5名。假定每辆轿车月折旧额为1 000元，每套住房租金为8 000元。

甲公司的账务处理如下：

（1）计提轿车折旧：

借：管理费用 20 000

贷：应付职工薪酬 20 000

借:应付职工薪酬　　20 000
　贷:累计折旧　　20 000

(2) 确认住房租金费用:

借:管理费用　　40 000
　贷:应付职工薪酬　　40 000

借:应付职工薪酬　　40 000
　贷:银行存款　　40 000

(二) 发放职工薪酬

企业支付应付职工薪酬时,应作如下账务处理:企业按照有关规定向职工支付工资、奖金、津贴等,借记“应付职工薪酬”科目,贷记“银行存款”、“库存现金”等科目。企业从应付职工薪酬中扣还的各种款项(代垫的家属药费、个人所得税等),借记“应付职工薪酬”科目,贷记“其他应收款”、“其他应付款”、“应交税费——应交个人所得税”等科目。企业向职工支付职工福利费时,借记“应付职工薪酬”科目,贷记“银行存款”、“库存现金”等科目。企业支付工会经费和职工教育经费用于工会运作和职工培训,借记“应付职工薪酬”科目,贷记“银行存款”等科目。企业按照国家有关规定缴纳社会保险费和住房公积金,借记“应付职工薪酬”科目,贷记“银行存款”科目。企业因解除与职工的劳动关系向职工给予的补偿,借记“应付职工薪酬”科目,贷记“银行存款”、“库存现金”等科目。

【例9-17】 某集团公司 2010 年 1 月工资总额为 840 000 元,其中:产品生产工人工资 400 000元,在建工程人员工资 200 000 元,管理人员工资 150 000 元,产品销售人员工资90 000元。

该上市公司职工住房公积金由企业负担50%,职工个人负担50%,企业按照职工工资总额的10%为职工交纳住房公积金,职工个人负担部分由企业代扣代缴。本期该企业交纳上月职工住房公积金138 000 元。

(1) 本期计提工资时:

借:生产成本　　400 000
　在建工程　　200 000
　管理费用　　150 000
　销售费用　　90 000
　贷:应付职工薪酬　　840 000

(2) 本期应计提住房公积金:840 000 × 10% = 84 000(元),职工个人支付 84 000 元由企业代扣代缴。根据受益原则,在产品成本和本期费用等相关资产成本和当期损益间进行分配。

借:应付职工薪酬　　84 000
　生产成本　　40 000
　在建工程　　20 000
　管理费用　　15 000
　销售费用　　9 000
　贷:其他应付款——应交住房公积金　　168 000

(3) 本期交纳上月住房公积金时:

借:其他应付款——应交住房公积金　　138 000
　贷:银行存款　　138 000

（4）企业工会经费、职工教育经费以工资总额为基数，计提比例分别为职工工资总额的2%和1.5%，该上市公司2007年的工资总额为1 000 000元。

提取工会经费和职工教育经费时：

借：管理费用	35 000	
贷：应付职工薪酬——工会经费		20 000
——职工教育经费		15 000

【例9-18】 承【例9-15】，实际支付职工薪酬时：

借：应付职工薪酬——非货币性福利	2 340 000	
贷：主营业务收入		2 000 000
应交税费——应交增值税（销项税额）		340 000
借：主营业务成本	1 600 000	
贷：库存商品		1 600 000

第六节 应交税费

一、应交增值税核算

增值税是指对在我国境内销售货物、进口货物，或提供加工、修理修配劳务的增值额征收的一种流转税。增值税的纳税人是在我国境内销售货物、进口货物，或提供加工、修理修配劳务的单位和个人。

按照纳税人的经营规模及会计核算的健全程度，增值税纳税人分为一般纳税企业和小规模纳税企业。一般纳税企业应纳增值税额，根据当期销项税额减去当期进项税额计算确定。小规模纳税企业应纳增值税额，按照其销售额和规定的征收率计算确定。

（一）一般纳税人增值税会计核算

1. 销项税额核算

增值税销项税额是指一般纳税人销售货物或提供应税劳务收取价款中所含的增值税额。

（1）计征增值税的销售额。计征增值税的销售额是指企业销售货物或提供应税劳务向购买方收取的除销项税额、代扣代缴的消费税以及代垫运杂费以外的全部价款和价外费用。价外费用主要包括手续费、包装费、罚息以及运杂费等。

（2）销项税额的计算。企业如果采用不含税定价的方法，销项税额可以直接根据不含税的销售额乘以增值税率计算；如果采用合并定价的方法，销项税额应根据下列公式计算：

$$\text{销售额}=\frac{\text{含税销售额}}{1+\text{增值税税率}}$$

$$\text{销项税额}=\text{销售额}\times\text{增值税税率}$$

企业销售货物或提供应税劳务以后，应根据全部价款，借记“银行存款”等科目；根据销项税额，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目；根据其他价款和价外费用，贷记“主营业务收入”等科目。

（3）视同销售行为。视同销售行为是指企业在会计核算中未作销售处理而税法中要求按照销售行为缴纳增值税的行为。主要包括：①将货物交付其他单位或者个人代销；②销售代销货物；③设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，将货物从一个机构移送至其他机构用于

销售，但相关机构设在同一县（市）的除外；④将自产或委托加工的货物用于非增值税应税项目；⑤将自产或委托加工的货物用于集体福利或个人消费；⑥将自产、委托加工或购买的货物用于投资、提供给其他单位或个体经营者；⑦将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者；⑧将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送给其他单位或者个人。

在会计核算中，上述视同销售行为的货物一般按成本转账，不计入销售收入，会计账面中不反映销售额。在计算缴纳增值税时，销售额应按下列顺序确定：①按当月同类货物的平均销售价格确定；②按最近时期同类货物的平均销售价格确定；③按组成计税价格确定，其计算公式为

$$组成计税价格 = 成本 \times (1 + 成本利润率)$$

属于应征消费税的货物，其组成计税价格中应加计消费税额。

$$组成计税价格 = 成本 \times (1 + 成本利润率) + 消费税税额$$

（4）混合销售行为。混合销售行为是指在一项销售业务中既涉及货物又涉及非应税劳务的行为。对于从事货物生产、批发或零售的企业，混合销售行为视同销售货物，收取的非应税劳务价款，也应一并计征增值税。如前所述，计征增值税销售额中的价外费用大部分属于营业税项目，但由于与销售货物一并进行，属于混合销售行为，应计征增值税。混合销售行为中的非应税项目计征增值税后，不再计征其他税金。

（5）兼营销售行为。兼营销售行为是指在不同的销售业务中分别涉及货物或非应税劳务的行为。企业兼营非应税劳务，如果能够单独进行准确的核算，可以按非应税劳务的性质计征营业税，不计征增值税；如果不分别核算或者不能准确核算，则应与销售货物或提供应税劳务一并计征增值税。

（6）出售固定资产。现行制度规定，出售生产经营用除不动产以外的固定资产，应计征增值税。

【例9-19】 甲公司销售产品一批，价款380 000元，专用发票注明增值税额为64 600元，提货单和增值税专用发票已交给买方，款项尚未收到。

作如下会计分录：

借：应收账款　　444 600

　贷：主营业务收入　　380 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　64 600

【例9-20】 甲公司将生产的一批产品赠送给山区希望小学，该批产品成本8 000元，计税价格10 000元，增值税税率17%。

作如下会计分录：

借：营业外支出　　9 700

　贷：库存商品　　8 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　1 700

【例9-21】 甲公司出售的一台生产设备，取得价款25.74万元（含税），已收存银行；开出的增值税专用发票注明的价款为22万元，增值税税额为3.74万元（22×17%）。该设备原价100万元，已提折旧80万元；出售中发生相关费用1万元，已用银行存款支付。

（1）将固定资产转入清理：

借：固定资产清理　　20

　累计折旧　　80

　贷：固定资产　　100

(2) 反映清理费用:

借:固定资产清理　　1

　　贷:银行存款　　1

(3) 反映清理收入:

借:银行存款　　25.74

　　贷:固定资产清理　　22

　　　　应交税费——应交增值税(销项税额)　　3.74

(4) 结转清理的净损益:

借:固定资产清理　　1

　　贷:营业外收入　　1

2. 进项税额核算

增值税进项税额是指一般纳税人购进货物或接受应税劳务支付价款中所含的增值税额。企业支付的增值税进项税额能否在销项税额中抵扣,应视具体情况而定。

根据修订后的《中华人民共和国增值税暂行条例》,企业购入的机器设备等生产经营用固定资产所支付的增值税在符合税收法规规定情况下,其进项税额可以抵扣,不再计入固定资产成本。按照税收法规规定,购入的用于集体福利或个人消费等的固定资产而支付的增值税,不能抵扣,仍应计入固定资产成本。

按我国税法规定,下列项目的进项税额不得从销项税额中扣:购进非生产经营用固定资产;用于非应税项目的购进货物或者应税劳务;用于免税项目的购进货物或者应税劳务;用于集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务;非正常损失的购进货物;非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应税劳务。

一般来说,可以抵扣的进项税额,分为两种情况:取得增值税扣税凭证和未取得增值税扣税凭证。

(1) 取得增值税扣税凭证。企业购进的一般货物及接受的应税劳务,必须取得增值税扣税凭证,才能从销项税额中抵扣,这部分进项税额不计入购进货物或应税劳务的成本。企业购进货物或接受应税劳务时,应根据增值税专用发票中货物或应税劳务的价款,借记“原材料”等科目;根据增值税专用发票中的进项税额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目;根据全部价款,贷记“银行存款”等科目。

(2) 未取得增值税扣税凭证。企业购进的货物如为免税的农产品,由于销售方不缴纳增值税,因而企业无法取得增值税专用发票。但是按照税法规定,企业可以按照收购凭证上注明的免税农产品买价的13%作为进项税额抵扣。企业购进农产品时,应按买价的87%借记“原材料”等科目,按买价的13%借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,按买价贷记“银行存款”等科目。

企业购进货物时,支付的价款中如果含有销货单位代垫的运费(即运输部门开具的运费发票),则由于运费属于非增值税项目,运输部门不能开具增值税专用发票。但是按照现行制度规定,可以按照这部分运费的7%作为进项税额抵扣。

【例9-22】 红光公司为增值税一般纳税人,10月份根据发生的有关增值税进项税额的业务编制会计分录如下:

(1) 购入全新的不需安装的机器设备一台,买价200 000元,增值税34 000元,运杂费500元,共计234 500元,用银行存款支付。

借:固定资产　200 500
　应交税费——应交增值税(进项税额)　34 000
　贷:银行存款　234 500

(2) 购入原材料一批,买价 100 000 元,增值税 17 000 元,运费 1 000 元,共计 118 000 元,结算凭证已到,原材料入库,货款用银行存款支付。

原材料成本 = 100 000 + 1 000 × 93% = 100 930(元)

进项税额 = 17 000 + 1 000 × 7% = 17 070(元)

借:原材料　100 930
　应交税费——应交增值税(进项税额)　17 070
　贷:银行存款　118 000

3. 进项税额转出核算

一般纳税人在购进货物时如果不能直接认定其进项税额能否抵扣,支付的进项税额可以先予以抵扣,待以后用于不得抵扣进项税额的项目时,再将其进项税额转出,抵减当期进项税额。需要注意的是非正常损失中由于管理不善造成毁损、被盗,霉烂变质的购进货物及相关的应税劳务,进项税额不得抵扣应给予转出;由于自然灾害(地震、水灾等)造成毁损的购进货物及相关的应税劳务,进项税额可以抵扣。进项税额转出时,应借记有关科目,贷记"应交税费——应交增值税(进项税额转出)"科目。

【例 9-23】 红光公司 10 月份根据发生的有关进项税额转出业务,编制相应会计分录。

(1) 自建职工宿舍领用原材料一批,实际成本 50 000 元,购进该批原材料时支付的进项税额 8 500 元已经抵扣。

借:在建工程　58 500
　贷:原材料　50 000
　　应交税费——应交增值税(进项税额转出)　8 500

(2) 由于管理不善,毁损产成品一批,实际成本 40 000 元,所耗购进货物的已抵扣的进项税额为 3 400 元。

借:待处理财产损溢　43 400
　贷:库存商品　40 000
　　应交税费——应交增值税(进项税额转出)　3 400

4. 缴纳增值税核算

企业交纳本月的增值税,借记"应交税费——应交增值税(已交税金)"科目,贷记"银行存款"科目。"应交税费——应交增值税"科目的贷方余额,表示企业应交纳的增值税。

【例 9-24】 甲公司以银行存款交纳本月增值税 50 000 元。

借:应交税费——应交增值税(已交税金)　50 000
　贷:银行存款　50 000

5. 转出未交增值税或多交增值税核算

月份终了,企业计算出当月应交未交的增值税,借记"应交税费——应交增值税(转出未交增值税)"科目,贷记"应交税费——未交增值税"科目;当月多交的增值税,借记"应交税费——未交增值税"科目,贷记"应交税费——应交增值税(转出多交增值税)"科目,经过结转后,月份终了,"应交税费——应交增值税"科目借方的余额,反映企业尚未抵扣的增值税。

【例 9-25】 某企业本月外购货物,发生允许抵扣的进项税额合计 120 000 元,本月初"应

交税费——应交增值税”明细账借方余额为20 000元，本月对外销售货物，取得销项税额合计为200 000元，则该企业本月应纳增值税=200 000-(120 000+20 000)=60 000(元)，月末，企业会计的账务处理为：

借：应交税费——应交增值税(转出未交增值税) 60 000
　贷：应交税费——未交增值税 60 000

次月初，企业依法申报缴纳上月应缴未缴的增值税60 000元后，应再作如下分录：

借：应交税费——未交增值税 60 000
　贷：银行存款 60 000

(二) 小规模纳税人增值税会计核算

小规模纳税人企业应当按照不含税销售额和规定的增值税征收率计算缴纳增值税，销售货物或提供应税劳务时只能开具普通发票，不能开具增值税专用发票，不享有进项税额的抵扣权。其在购进货物和接受应税劳务时支付的增值税，直接计入有关货物和劳务的成本。即小规模纳税企业购入货物无论是否取得增值税专用发票，其支付的增值税额均不计入进项税额，不得由销项税额抵扣，应计入购入货物的成本。小规模纳税人企业只需要在“应交税费”科目下设置“应交增值税”明细科目，采用三栏式账户，不需要设置各项专栏。相应地，其他企业从小规模纳税企业购入货物或接受应税劳务支付的增值税额，如不能取得增值税专用发票，也不能作为进项税额抵扣，而应计入购入货物或应税劳务的成本。借记“材料采购”、“在途物资”、“原材料”等科目，贷记“银行存款”科目。

【例9-26】 某小规模纳税人企业购入原材料一批，取得的专用发票中注明货款8 200元，增值税额1 394元，款项以银行存款支付，原材料已验收入库(该企业按实际成本计价核算)。作如下会计分录：

借：原材料 9 594
　贷：银行存款 9 594

【例9-27】 某小规模纳税企业销售产品一批，所开出的普通发票中注明的货款(含税)为31 200元，增值税征收率4%。款项已存入银行。

作如下会计分录：

不含税销售额=含税销售额/(1+征收率)=31 200/(1+4%)=30 000(元)

应纳增值税额=不含税销售额×征收率=30 000×4%=1 200(元)

借：银行存款 31 200
　贷：主营业务收入 30 000
　　应交税费——应交增值税 1 200

月末以银行存款上交增值税：

借：应交税费——应交增值税 1 200
　贷：银行存款 1 200

二、应交消费税核算

消费税是对在中国境内生产、委托加工及进口应税消费品的单位和个人征收的一种流转税。消费税并非在应税消费品的所有环节征收，只在其生产、委托加工或进口环节实行单一环节征税。除金银首饰外，批发及零售环节不征收消费税。

消费税的纳税人，是在我国境内生产、委托加工和进口应征消费税的消费品的单位和

个人。

消费税与增值税不同，消费税属于价内税，即产品销售收入中包含消费税，也就是说，消费税应由产品销售收入来补偿。消费税实行从价定率或者从量定额的方法计算应纳税额，计算公式如下：

$$实行从价定率方法计算的应纳税额 = 销售额 \times 税率$$

$$实行从量定额方法计算的应纳税额 = 销售数量 \times 单位税额$$

上列公式中的销售额，与计征增值税的销售额口径相同，是指销售应税消费品向购买方收取的不含增值税的全部价款和价外费用。

（一）销售应税消费品

由于企业销售应税消费品的销售收入中含有应交消费税，在核算消费税时，应设置“营业税金及附加——消费税”科目。该科目属于费用类科目。企业结转应交消费税时，应根据应纳税额借记“营业税金及附加——消费税”科目，贷记“应交税费——应交消费税”科目；实际缴纳消费税时，应借记“应交税费——应交消费税”科目，贷记“银行存款”科目。

【例 9-28】 某企业某月根据发生的有关消费税业务，编制会计分录：

（1）销售应税消费品一批，不含增值税的价款为 50 000 元，增值税销项税额为 8 500 元，共计 58 500 元，款项收到，存入银行。

	借方	贷方
借：银行存款	58 500	
贷：主营业务收入		50 000
应交税费——应交增值税（销项税额）		8 500

（2）销售该产品的消费税率为 10%，结转应交消费税 5 000 元。

	借方	贷方
借：营业税金及附加	5 000	
贷：应交税费——应交消费税		5 000

（二）自产自用应税消费品

企业将自产的应税消费品用于本企业的生产经营、在建工程、集体福利、个人消费，或用于对外投资、分配给股东或投资者，均应视同销售，计算缴纳消费税，其销售额应按生产同类消费品的销售价格计算；没有同类消费品销售价格的，应按照组成计税价格计算，其计算公式为：

（1）实行从价税率办法计算纳税的组成计税价格计算公式为：

$$组成计税价格 = \frac{成本 + 利润}{1 - 比例税率}$$

（2）实行复合计税办法计算纳税的组成计税价格计算公式为：

$$组成计税价格 = \frac{成本 + 利润 + 自产自用数量 \times 定额税率}{1 - 比例税率}$$

【例 9-29】 （1）甲公司在建工程领用自产柴油 50 000 元，应纳增值税 10 200 元，应纳消费税 6 000 元。作如下会计分录：

	借方	贷方
借：在建工程	66 200	
贷：库存商品		50 000
应交税费——应交消费税		6 000
——应交增值税（销项税额）		10 200

（2）将自产的应税消费品乙产品一批对外捐赠，实际成本为 200 000 元，没有同类产品的

销售价格，平均成本利润率为20%，增值税税率为17%，消费税税率为20%。

$$组成计税价格 = \frac{200\ 000 + 200\ 000 \times 20\%}{1 - 20\%} = 300\ 000$$

增值税销项税额 = 300 000 × 17% = 51 000（元）

消费税额 = 300 000 × 20% = 60 000（元）

借：营业外支出　311 000
　贷：库存商品　200 000
　　应交税费——应交增值税（销项税额）　51 000
　　　　　——应交消费税　60 000

（三）委托加工应税消费品

需要交纳消费税的委托加工物资，一般由受托方代收代交税款。受托方按应交税款金额，借记“应收账款”、“银行存款”等科目，贷记“应交税费——应交消费税”科目。委托加工物资收回后，直接用于销售的，委托方应将代收代交的消费税款计入委托加工物资成本，借记“委托加工物资”科目，贷记“应付账款”、“银行存款”等科目；如委托加工物资收回后用于连续生产、按规定准予抵扣的，按代收代交的消费税款，借记“应交税费——应交消费税”科目，贷记“应付账款”、“银行存款”等科目。

【例9-30】 甲企业委托乙企业代为加工一批应交消费税的材料（非金银首饰）。甲企业的材料成本为1 000 000元，加工费为200 000元，由乙企业代收代交的消费税为80 000元（不考虑增值税）。材料已经加工完成，并由甲企业收回验收入库，加工费尚未支付。

（1）假设甲企业收回的委托加工物资用于继续生产应税消费品：

借：委托加工物资　1 000 000
　贷：原材料　1 000 000
借：委托加工物资　200 000
　应交税费——应交消费税　80 000
　贷：应付账款　280 000
借：原材料　1 200 000
　贷：委托加工物资　1 200 000

（2）假设甲企业收回的委托加工物资直接用于对外销售：

借：委托加工物资　1 000 000
　贷：原材料　1 000 000
借：委托加工物资　280 000
　贷：应付账款　280 000
借：原材料　1 280 000
　贷：委托加工物资　1 280 000

（3）乙企业对应收取的受托加工代收代交消费税的会计处理如下：

借：应收账款　80 000
　贷：应交税费——应交消费税　80 000

（四）进口应税消费品

进口应税物资在进口环节应交的消费税，应计入该项物资的成本。借记“固定资产”、“材料采购”等科目，贷记“银行存款”科目。

【例9-31】 甲公司从国外购进应税消费品一批，商品价值1 000 000元，进口环节需要交纳的消费税为200 000元（不考虑增值税），采购的商品已经验收入库，货物尚未支付，税款已经用银行存款支付。

甲公司有关会计分录如下：

借：库存商品　　1 200 000

　贷：应付账款　　1 000 000

　　银行存款　　200 000

三、应交营业税核算

营业税是对在我国境内提供应税劳务、转让无形资产或销售不动产的单位和个人征收的一种流转税。营业税按营业额和规定的税率（3%—20%不等）计算应纳税额。其计算公式如下：应纳税额＝营业额×营业税税率。营业额是指纳税人提供应税劳务、转让无形资产和销售不动产而向对方收取的全部价款和价外费用。价外费用包括向对方收取的手续费、基金、集资费、代收款项、代垫款项及其他各种性质的价外收费。其中：应税劳务是指属于交通运输业、建筑业、金融保险业、邮电通信业、文化体育业、娱乐业、服务业税目征收范围的劳务，不包括加工、修理修配等劳务；转让无形资产，是指转让无形资产的所有权或使用权的行为；销售不动产，是指有偿转让不动产的所有权，转让不动产的有限产权或永久使用权，以及单位将不动产无偿赠与他人等视同销售不动产的行为。

营业税税率如下：交通运输业3%、建筑业3%、金融保险业5%、邮电通信业3%、文化体育业3%、娱乐业5%—20%、服务业5%、转让无形资产5%、销售不动产5%。

为了核算应交营业税及其缴纳情况，企业应在“应交税费”科目下设置“应交营业税”明细科目，贷方登记应交纳的营业税，借方登记已缴纳的营业税，期末贷方余额反映尚未缴纳的营业税，期末借方余额反映多缴纳的营业税。

（一）提供应税劳务营业税核算

企业主营业务收入应交的营业税，通过“营业税金及附加”科目核算。企业按营业额和规定的税率计算应缴纳的营业税，借记“营业税金及附加”等科目，贷记“应交税费——应交营业税”科目。企业其他业务所取得的收入，按规定应交的营业税，应通过“其他业务成本”科目核算，即借记“其他业务成本”科目，贷记“应交税费——应交营业税”科目。

【例9-32】 甲公司（工业企业）对外提供运输劳务，取得运输收入60 000元，存入银行；营业税率3%。根据以上资料，编制会计分录如下：

（1）取得运输收入：

借：银行存款　　60 000

　贷：其他业务收入　　60 000

（2）结转应交营业税：

借：其他业务成本　　1 800

　贷：应交税费——应交营业税　　1 800

（二）销售不动产营业税核算

企业销售不动产如厂房、建筑物等，应当向不动产所在地主管税务机关申报缴纳营业税。企业销售不动产按规定应交的营业税，在“固定资产清理”科目核算。而房地产开发企业经营房屋不动产所缴纳的营业税，应通过“营业税金及附加”科目核算。

【例9-33】 某企业出售一栋办公楼,出售价格320 000元,已存入银行。销售该项固定资产适用的营业税税率为5%。作会计分录如下:出售该栋办公楼应交营业税16 000元(即320 000×5%):

借:固定资产清理　　16 000
　贷:应交税费——应交营业税　　16 000

(三) 转让无形资产所有权及使用权营业税核算

企业转让无形资产所有权时,按规定需要交纳营业税。借记有关科目,贷记"应交税费——应交营业税"等科目。转让无形资产使用权时,通过"其他业务成本"核算。

【例9-34】 某企业转让一项技术,该项无形资产的账面原值为15 000元,累计摊销2 000元,已提减值准备3 000元,转让取得的实际收入为9 000元,营业税税率5%,城市维护建设税税率7%,教育费附加征收率3%。账务处理如下:

借:银行存款　　9 000
　累计摊销　　2 000
　无形资产减值准备　　3 000
　营业外支出——出售无形资产损失　　1 495
　贷:无形资产　　15 000
　　应交税费——应交营业税　　450
　　　　——应交城市维护建设税　　31.50
　　　　——应交教育费附加　　13.50

四、其他税费核算

(一) 应交城市维护建设税核算

城市维护建设税是一种附加税。按照现行税法规定,城市维护建设税应根据应交增值税、消费税和营业税之和的一定比例计算缴纳。城市维护建设税也是一种价内税,应由形成应交税费的各种收入来补偿。结转应交城市维护建设税时,应借记"营业税金及附加"、"固定资产清理"等科目,贷记"应交税费——应交城市维护建设税"科目;实际缴纳城市维护建设税时,应借记"应交税费——应交城市维护建设税"科目,贷记"银行存款"科目。

【例9-35】 甲公司本期实际应上交增值税500 000元,消费税241 000元,营业税16 000元。该企业适用的城市维护建设税税率为7%。作如下会计分录:计算应交的城市维护建设税为52 990元,即(500 000+241 000+16 000)×7%。

借:营业税金及附加　　52 990
　贷:应交税费——应交城市维护建设税　　52 990

用银行存款上交城市维护建设税时:

借:应交税费——应交城市维护建设税　　52 990
　贷:银行存款　　52 990

(二) 应交教育费附加核算

教育费附加是一种附加费。应交教育费附加的计算方法与应交城市维护建设税的计算方法相同。结转应交教育费附加时,应借记"营业税金及附加"、"固定资产清理"等科目,贷记"应交税费——应交教育费附加"科目;实际缴纳教育费附加时,应借记"应交税费——应交教育费附加"科目,贷记"银行存款"科目。

【例9-36】 某企业根据取得的各项收入形成的应交增值税、消费税和营业税,计算并结转应交教育费附加(费率3%)。该企业销售产品应交增值税100 000元,销售产品应交消费税50 000元,运输收入应交营业税20 000元,销售不动产应交营业税10 000元,合计180 000元。

编制会计分录如下:

借:营业税金及附加　5 400

　贷:应交税费——应交教育费附加　5 400

（三）应交房产税、土地使用税、车船使用税与矿产资源补偿费核算

企业按规定计算应缴的房产税、土地使用税、车船使用税、矿产资源补偿费,借记"管理费用"账户,贷记"应交税费"账户。实际缴纳时,借记"应交税费"账户,贷记"银行存款"等账户。

【例9-37】 某企业按季度计算缴纳城镇土地使用税。经计算,该企业第一季度应纳城镇土地使用税为18 000元,已用银行存款缴纳。

(1) 计算出第一季度应纳的城镇土地使用税时:

借:管理费用　18 000

　贷:应交税费——应交城镇土地使用税　18 000

(2) 实际上交税金时:

借:应交税费——应交城镇土地使用税　18 000

　贷:银行存款　18 000

（四）应交个人所得税核算

企业按规定计算的应代扣代交的职工个人所得税,借记"应付职工薪酬"科目,贷记"应交税费——应交个人所得税"科目。交纳的个人所得税,借记"应交税费——应交个人所得税"科目,贷记"银行存款"等科目。

【例9-38】 某国有大中型企业一职工,2000年6月份月工资是1 500元,奖金1 000元,则该雇员6月份应缴纳个人所得税计算如下:

应纳税所得额 = 1 500 + 1 000 − 2 000 = 500(元)

应纳税额 = 500 × 5% = 25(元)

企业应做会计分录如下:

(1) 支付工资时,计算应代扣代缴个人所得税额:

借:应付职工薪酬　25

　贷:应交税费——应交个人所得税　25

(2) 缴纳个人所得税时:

借:应交税费——应交个人所得税　25

　贷:银行存款　25

（五）应交资源税核算

企业计算对外销售应税产品应缴纳的资源税时,借记"营业税金及附加"科目,贷记"应交税费——应交资源税"科目;上缴资源税时,应借记"应交税费——应交资源税"科目,贷记"银行存款"等科目。

企业在购入液体盐时,所含的资源税可以在将液体盐加工成固体盐后,抵扣固体盐应缴纳的资源税。

【例9-39】 某矿产品加工厂收购未税零散的锡矿石200吨,每吨收购价格1 200元,每吨单位税额为10元。款项扣除应代扣代缴资源税已经支付,收购产品尚未验收入库。

(1) 按代扣代缴的资源税款入账时:

借:材料采购 242 000

贷:应交税费——应交资源税 2 000

银行存款 240 000

(2) 上缴代扣的资源税:

借:应交税费——应交资源税 2 000

贷:银行存款 2 000

(六) 应交土地增值税核算

土地增值税是指在我国境内有偿转让土地使用权及地上建筑物和其他附着物产权的单位和个人,就其土地增值额征收的一种税。土地增值税实行四级超率累进税率。为了核算土地增值税的应交及实交情况,应设置"应交税费——应交土地增值税"科目,贷方登记应缴纳的土地增值税,借方登记已缴纳土地增值税,期末贷方余额为尚未缴纳的土地增值税。企业转让土地使用权连同地上建筑物及其附着物一并在"固定资产"等科目核算,转让时应交的土地增值税,借记"固定资产清理"科目,贷记"应交税费——应交土地增值税"科目;土地使用权在"无形资产"科目核算的,按实际收到的金额,借记"银行存款"科目,按应交的土地增值税,贷记"应交税费——应交土地增值税"科目,同时冲销土地使用权的账面价值,贷记"无形资产"科目,按其差额,借记"营业外支出"科目或贷记"营业外收入"科目。

【例9-40】 某企业对外出售一栋厂房,依据税法的规定计算应交土地增值税27 000元。

(1) 计算应交纳的土地增值税:

借:固定资产清理 27 000

贷:应交税费——应交土地增值税 27 000

(2) 企业用银行存款交纳土地增值税:

借:应交税费——应交土地增值税 27 000

贷:银行存款 27 000

第七节 应付利息及其他应付款的核算

一、应付利息核算

(一) 核算内容

"应付利息"科目核算企业按照合同约定应支付的利息,包括吸收存款、分期付息到期还本的长期借款、企业债券等应支付的利息。本科目可按存款人或债权人进行明细核算。

(二) 会计处理

资产负债表日,应按摊余成本和实际利率计算确定利息费用,借记"在建工程"、"财务费用"、"研发支出"等科目,按合同利率计算确定的应付未付利息,贷记本科目,按其差额,借记或贷记"长期借款——利息调整"等科目。合同利率与实际利率差异较小的,也可以采用合同利率计算确定利息费用。实际支付利息时,借记本科目,贷记"银行存款"等科目。本科目期末贷方余额,反映企业应付未付的利息。

【例9-41】 甲股份有限公司于2010年1月1日向银行借入一笔生产经营用短期借款，共计120 000元，期限为9个月，年利率为8%。根据与银行签署的借款协议，该项借款的本金到期后一次归还；利息分月计提，按季支付。甲股份有限公司的有关会计处理如下：

(1) 1月1日借入短期借款时：

借：银行存款 120 000

　贷：短期借款 120 000

(2) 1月末，计提1月份应计利息时：

借：财务费用 800

　贷：应付利息 800

本月应计提的利息金额 $=120\ 000\times 8\%\div 12=800$（元）

短期借款利息800元属于企业的筹资费用，应计入"财务费用"科目。

2月末计提2月份利息费用的处理与1月份相同。

(3) 3月末支付第一季度银行借款利息时：

借：财务费用 800

　应付利息 1 600

　贷：银行存款 2 400

本例中，1月至2月已经计提的利息为1 600元，应借记"应付利息"科目，3月份应当计提的利息为800元，应借记"财务费用"科目；实际支付利息2 400元，贷记"银行存款"科目。

第二、三季度的会计处理同上。

(4) 10月1日偿还银行借款本金时：

借：短期借款 120 000

　贷：银行存款 120 000

二、其他应付款核算

(一) 核算内容

其他应付款指企业应付、暂收其他单位或个人的款项，如应付租入固定资产和包装物的租金，存入保证金、职工未按期领取的工资，应付、暂收所属单位、个人的款项等。

企业应设置"其他应付款"账户进行核算。该账户的贷方登记发生的各种应付、暂收款项，借方登记偿还或转销的各种应付暂收款项，余额在贷方，表示应付未付款项。本账户应按应付、暂收款项的类别设置明细账户。

(二) 会计处理

企业发生各种应付、暂收款项时，借记"银行存款"、"管理费用"等账户，贷记"其他应付款"账户；支付或退回有关款项时，借记"其他应付款"账户，贷记"银行存款"等账户。

【例9-42】 某企业将设备出租给B企业，收取押金1 500元，存入银行。

(1) 收到押金：

借：银行存款 1 500

　贷：其他应付款 1 500

(2) 退还押金：

借：其他应付款 1 500

　贷：银行存款 1 500

(3) 保管不善扣押金的50%作为罚款,其余归还押金:

借:其他应付款 1 500

　贷:营业外收入 750

　　银行存款 750

第八节　流动负债在报表中的列示

在资产负债表中,“短期借款”项目反映企业借入尚未归还的一年期以内的借款,本项目根据“短期借款”账户的期末贷方余额填列。

“应付账款”项目反映企业尚未支付的购货款项,本项目根据“应付账款”账户的期末贷方余额填列。在会计实务中,预付账款业务不多时,可以通过“应付账款”科目核算预付账款业务;企业的应付账款业务不多时,也可以通过“预付账款”科目核算应付账款业务。会计期末,“应付账款”科目和“预付账款”科目所属的明细科目中,有的可能是借方余额,有的可能是贷方余额。其中,借方余额合计列示于资产负债表的预付账款项目;贷方余额合计,列示于资产负债表的应付账款项目。

“应付票据”项目根据“应付票据”账户的期末贷方余额填列。

“应付职工薪酬”项目根据“应付职工薪酬”账户期末贷方余额填列。

“应交税费”项目反映企业按税法规定应交的各项税费,本项目根据“应交税费”账户的期末贷方余额填列。如为借方余额,以减号填列。

【本 章 小 结】

流动负债主要包括短期借款、应付票据、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应交税费、应付股利、应付利息、其他应付款等。

短期借款是指企业为了满足正常生产经营的需要,而向银行或其他金融机构等借入的期限在一年以下(含一年)的各种借款。

企业应当在职工为其提供服务的会计期间,将应付的职工薪酬确认为负债,并根据职工提供服务的受益对象,分别情况处理:应由生产产品、提供劳务负担的职工薪酬,计入产品成本或劳务成本;应由在建工程、无形资产负担的职工薪酬,计入建造固定资产或无形资产成本。上述两项之外的其他职工薪酬,计入当期损益。企业以其自产产品作为非货币性福利发放给职工,应当根据受益对象,按照该产品的公允价值,计入相关资产成本或当期损益,同时确认应付职工薪酬。

应交税费核算应交给国家的各种税费。包括应交增值税、应交消费税、应交营业税、应交城市维护建设税、应交教育费附加、应交房产税、土地使用税、车船使用税与矿产资源补偿费、应交个人所得税、应交资源税、应交土地增值税。

第十章

非流动负债

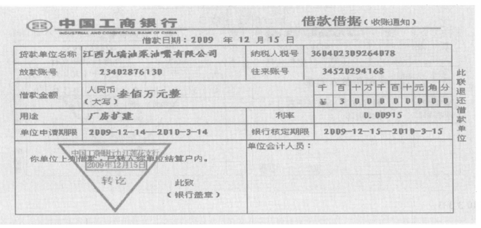
【学习目标】

通过本章学习，了解非流动负债内容；掌握借款费用的确认、借款费用资本化金额的确定；掌握长期借款、应付债券的核算、预计负债的核算；深刻理解长期应付款核算、非流动负债在报表中的列示。

【能力目标】

应学会运用长期借款核算、实际利率法核算应付债券、预计负债核算。能正确确定借款费用资本化金额。

10-1



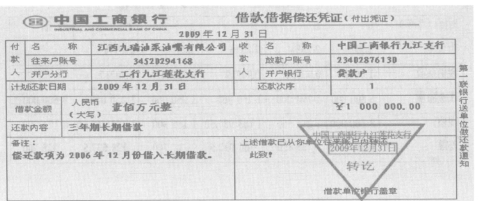
中国工商银行 INDUSTRIAL AND COMMERCIAL BANK OF CHINA　　借款借据（收账通知）

借款日期：2009 年 12 月 15 日

贷款单位名称	江西九瑞油泵油嘴有限公司	纳税人税号	360402309264078
放款账号	23402876130	往来账号	34520294168
借款金额	人民币（大写）叁佰万元整	千 百 十 万 千 百 十 元 角 分	¥ 3 0 0 0 0 0 0 0 0
用途	厂房扩建	利率	0.00915
单位申请期限	2009-12-14—2010-3-14	银行核定期限	2009-12-15—2010-3-15
你单位上列借款，已转入你单位结算户内。 中国工商银行九江莲花支行 2009年12月15日 转讫 此致 （银行盖章）		单位会计人员：	

此联退还借款单位

10-2



中国工商银行 INDUSTRIAL AND COMMERCIAL BANK OF CHINA　　借款借据偿还凭证（付出凭证）

2009 年 12 月 31 日

付款人	名　称	江西九瑞油泵油嘴有限公司	收款人	名　称	中国工商银行九江支行
	往来户账号	34520294168		放款户账号	23402876130
	开户分行	工行九江莲花支行		开户银行	贷款户
计划还款日期		2009 年 12 月 31 日	还款次序		1
借款金额		人民币（大写）壹佰万元整			¥1 000 000.00
还款内容		三年期长期借款			
备注：偿还款项为 2006 年 12 月份借入长期借款。			上述借款已从你单位往来账户内转还。 此致！ 中国工商银行九江莲花支行 2009年12月31日 转讫 借款单位银行盖章		

第一联银行送单位做还款通知

10-3-1/3

财务说明书——记账凭证附件 NO. 091212

2009年12月10日，江西九瑞油泵油嘴有限公司与江西省泵业制造研究公司签订专利购买合同，合同规定江西九瑞油泵油嘴有限公司以8500 000元人民币的价款从江西省泵业制造研究公司购买抗压油泵生产技术专利。价款分期支付，首期支付3500 000元，余款分两年四期支付，每期支付1 250 000元。

银行同期（半年）借款利息率为2.25%。

交易合同备查公司文件 JRBY-12-018

总经理：林俊杰

2009年12月10日

江西九瑞油泵油嘴有限公司



10-3-2/3

中国工商银行 进账单（回 单） 1

2009年12月10日

出票人	全称	江西九瑞油泵油嘴有限公司	收款人	全称	江西省泵业制造研究公司
	账号	34520294168		账号	36789654032
	开户银行	工行九江莲花支行		开户银行	工行南昌洪都支行
金额	人民币（大写）	叁佰伍拾万元整		千百十万千百十元角分	¥ 3 5 0 0 0 0 0 0 0
票据种类	转账支票	票据张数	1		
票据号码	06367016				
	复核 记账			中国工商银行九江莲花支行 2009年12月10日 转讫 开户银行盖章	

此联是开户银行交给出票人的回单

10-3-3/3

购进资产现金流量现值计算表

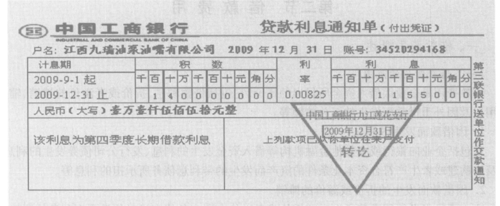
时间（半年）	0	1	2	3	4	合计
折现率	2.25%	2.25%	2.25%	2.25%	2.25%	
现值系数	1.0000	0.97324	0.94719	0.92184	0.89717	
现金流量	3 500 000	1 250 000	1 250 000	1 250 000	1 250 000	8 500 000
现值	3 500 000	1 216 550	1 183 987.50	1 152 300	1 121 462.50	8 174 300
差额	0.00	33 450	66 012.5	97 700	128 537.5	325 700

10-4

应付债券利息费用计算表

计息日期	期初债券摊余价值(a)	应计利息(b)	利息费用(c=a×10%)	利息调整摊销(d=b-c)	期末债券摊余价值(e=a+b-d)
2010年末	110 000	16 550	11 000	5 550	121 000
2011年末	121 000	16 550	12 100	4 450	133 100
合　计	—	33 100	23 100	10 000	—

10-5



中国工商银行　INDUSTRIAL AND COMMERCIAL BANK OF CHINA　贷款利息通知单（付出凭证）

户名：江西九瑞油泵油嘴有限公司　2009 年 12 月 31 日　账号：34520294168

计息期	积数	利率	利息
2009-9-1 起 至 2009-12-31 止	1400000000	0.00825	115500

人民币（大写）壹万壹仟伍佰伍拾元整

该利息为第四季度长期借款利息

上列款项已从你单位往来户支付

中国工商银行九江莲花支行　2009年12月31日　转讫

第三联银行送单位作交款通知

【任务提示】

非流动负债是企业筹措资金的重要渠道，是会计核算的重点内容。上述是非流动负债业务过程中涉及的一系列的原始凭证，如借款借据单、购买无形资产分期付款、实际利率法核算应付债券、贷款利息通知单等。这些非流动负债业务在会计上如何确认与计量，就是我们这章要解决的主要问题。

第一节　非流动负债概述

一、非流动负债含义及特点

（一）含义

非流动负债是指偿还期在一年以上或超过一年的一个营业周期以上的债务。它是企业向债权人筹集的、可供长期使用的资金。

（二）特点

举借非流动负债不影响企业原来的资本（或股权）结构，有利于保持投资者（或股东）控制企业的权力。

举借非流动负债可以增加投资者所得的盈余。因此，如果企业经营所获得的投资利润率高于非流动负债的利率，剩余利益将全部归投资者所有。

在缴纳企业所得税时，非流动负债的利息支出除予以资本化以外的，可以作为正常的经营费用从利润总额中扣减，作为纳税扣减项目。但股利则只能从税后利润中支付，不能从利润总额中扣减。

二、非流动负债的分类

按筹措方式分为长期借款、应付债券和长期应付款等。

按取得的途径分类，非流动负债可分为三类：从银行取得的非流动负债；从其他金融机构取得的非流动负债；从其他社会组织或个人取得的非流动负债。

按计息和偿还方式分类，非流动负债可分为定期偿还的非流动负债和分期偿还的非流动负债。非流动负债利息的支付方式也可以分为一次付息和分期付息两种。

第二节 借款费用

一、借款费用概述

（一）借款费用的范围

借款费用是企业因借入资金所付出的代价，它包括借款利息、折价或者溢价的摊销、辅助费用以及因外币借款而发生的汇兑差额等。

1. 因借款而发生的利息

这包括企业向银行或者其他金融机构等借入资金发生的利息、发行公司债券发生的利息，以及为购建或者生产符合资本化条件的资产而发生的带利息债务所承担的利息等。

2. 因借款而发生的折价或溢价的摊销

这主要是指发行债券等所发生的折价或者溢价在资产负债表日对债券票面利息的调整。

3. 因外币借款而发行的汇兑差额

这是指由于汇率变动对外币借款本金及其利息的记账本位币金额所产生的影响金额。

4. 因借款而发生的辅助费用

这是指企业在借款过程中发生的诸如手续费、佣金、印刷费等费用。

【例 10-1】 某企业发生了借款手续费 9 万元，发行公司债券佣金 1 000 万元，发行公司股票佣金 2 000 万元，借款利息 200 万元。其中，借款手续费 9 万元，发行公司债券佣金 1 000 万元和借款利息 200 万元均属于借款费用；其中，发行公司股票属于公司权益性融资性质，所发生的佣金应当冲减溢价，不属于借款费用范畴，不应按照借款费用进行会计处理。

（二）借款的范围

借款包括专门借款和一般借款。专门借款是指为购建或者生产符合资本化条件的资产而专门借入的款项。专门借款通常应当有明确的用途，即为购建或者生产某项符合资本化条件的资产而专门借入的，并通常应当具有标明该用途的借款合同。

一般借款指除专门借款之外的借款，相对于专门借款而言，一般借款在借入时，其用途通常没有特指用于符合资本化条件的资产的购建或者生产。

（三）符合资本化条件的资产

符合资本化条件的资产是指需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的固定资产、投资性房地产和存货等资产。如果由于人为或者故意等非正

常因素导致资产的购建或者生产时间相当长的,该资产不属于符合资本化条件的资产。

符合资本化条件的存货,主要包括:(1)房地产开发企业开发的用于对外出售的房地产开发产品;(2)企业制造的用于对外出售的大型机械设备等。“相当长时间”应当是指为资产的购建或者生产所必要的时间,通常为1年以上(含1年)。

【例10-2】 A公司于2009年1月1日起,用银行借款开工建设一幢简易厂房,厂房于当月31日完工,达到预定可使用状态。所发生的相关借款费用不予以资本化计入在建工程成本,而应根据发生额计入当期财务费用。

二、借款费用的确认

(一)借款费用的确认原则

企业发生的借款费用,可直接归属于符合资本化条件的资产的购建或者生产的,应当予以资本化,计入相关资产成本;其他借款费用,应当在发生时根据其发生额确认为费用,计入当期损益。

企业只有发生在资本化期间内的有关借款费用,才允许资本化。借款费用资本化期间,是指从借款费用开始资本化时点到停止资本化时点的期间,但不包括借款费用暂停资本化的期间。

(二)借款费用开始资本化的时点

借款费用允许开始资本化必须同时满足三个条件:

1.“资产支出已经发生”的界定

这是指企业已经发生了支付现金、转移非现金资产或者承担带息债务形式所发生的支出。

(1)支付现金,是指用货币资金支付符合资本化条件的资产的购建或者生产支出。

【例10-3】 某企业用现金或者银行存款购买为建造或者生产符合资本化条件的资产所需用材料,支付有关职工薪酬,向工程承包商支付工程进度款等,这些支出均属于资产支出。

(2)转移非现金资产,是指企业将自己的非现金资产直接用于符合资本化条件的资产的购建或者生产。

【例10-4】 某企业将自己生产的产品,包括自己生产的水泥、钢材等,用于符合资本化条件的资产的建造或者生产,企业同时还将自己生产的产品向其他企业换取用于符合资本化条件的资产的建造或者生产所需用工程物资的,这些产品成本均属于资产支出。

(3)承担带息债务,是指企业为了购建或者生产符合资本化条件的资产所需用物资等而承担的带息应付款项(如带息应付票据)。如果企业赊购这些物资承担的是不带息债务,就不应当将购买价款计入资产支出,因为该债务在偿付前不需要承担利息,也没有占用借款资金。如果企业赊购物资承担的是带息债务,则企业要为这笔债务付出代价,支付利息。所以,企业为购建或者生产符合资本化条件的资产而承担的带息债务应当作为资产支出,当该带息债务发生时,视同资产支出已经发生。

2.“借款费用已经发生”的界定

【例10-5】 某企业于20×7年1月1日为建造一幢建设期为2年的厂房从银行专门借入款项9 000万元,当日开始计息。在20×7年1月1日即应当认为借款费用已经发生。

3.“为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或生产活动已经开始”界定

【例10-6】 某企业为了建设写字楼购置了建筑用地,但是尚未开工兴建房屋,有关房屋实体建造活动也没有开始,在这种情况下即使企业为了购置建筑用地已经发生了支出,也不应

当将其认为为使资产达到预定可使用状态所必要的购建活动已经开始。

企业只有在上述三个条件同时满足的情况下，有关借款费用才可开始资本化，只要其中有一个条件没有满足，借款费用就不能开始资本化。

（三）借款费用暂停资本化的时点

符合资本化条件的资产在购建或者生产过程中发生非正常中断、且中断时间连续超过3个月的，应当暂停借款费用的资本化。中断的原因必须是非正常中断，属于正常中断的，相关借款费用仍可资本化。

【例10-7】 某企业于2010年1月1日利用专门借款开工兴建一幢办公楼，支出已经发生，因此借款费用从当日起开始资本化。工程预计于2011年3月完工。2010年5月15日，由于工程施工发生了安全事故，导致工程中断，直到9月10日才复工。

该中断就属于非正常中断，因此，上述专门借款在5月15日至9月10日间所发生的借款费用不应资本化，而应作为财务费用计入当期损益。

非正常中断，通常是由于企业管理决策上的原因或者其他不可预见的原因等所导致的中断。比如企业因与施工方发生了质量纠纷。

正常中断通常仅限于因购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的程序，或者事先可预见的不可抗力因素导致的中断。某些地区的工程在建造过程中，由于可预见的不可抗力因素（如雨季或冰冻季节等原因）导致施工出现停顿，也属于正常中断。

（四）借款费用停止资本化的时点

购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态时，借款费用应当停止资本化。符合下列情形之一的，应当认为购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态：

（1）资产实体建造全部完成或实质上完成；

（2）购建固定资产与设计要求或合同要求基本相符；

（3）继续发生的支出很少或者几乎不再发生。

所购建或者生产的符合资本化条件的资产的各部分分别完工，且每部分在其他部分继续建造或者生产过程中可供使用或者可对外销售，且为使该部分资产达到预定可使用或可销售状态所必要的购建或者生产活动已经实质上完成的，应当停止与该部分资产相关的借款费用的资本化。

【例10-8】 某企业利用借入资金建造由若干幢厂房组成的生产车间，每幢厂房完工时间不一样，但每幢厂房在其他厂房继续建造期间均可单独使用。在这种情况下，当其中的一幢厂房完工并达到预定可使用状态时，企业应当停止该幢厂房相关借款费用的资本化。

【例10-9】 ABC公司借入一笔款项，于20×7年2月1日采用出包方式开工兴建一幢办公楼。20×8年10月10日工程全部完工，达到合同要求。10月30日工程验收合格，11月15日办理工程竣工结算，11月20日完成全部资产移交手续，12月1日办公楼正式投入使用。

在本例中，企业应当将20×8年10月10日确定为工程达到预定可使用状态的时点，作为借款费用停止资本化的时点。

如果企业购建或者生产的资产的各部分分别完工，但必须等到整体完工后才可使用或者对外销售的，应当在该资产整体完工时停止借款费用的资本化。在这种情况下，即使各部分资产已经完工，也不能够认为该部分资产已经达到了预定可使用或者可销售状态，企业只能在所

购建固定资产整体完工时，才能认为资产已经达到了预定可使用或者可销售状态，借款费用方可停止资本化。

【例 10-10】 某企业在建设某一涉及数项工程的钢铁冶炼项目时，每个单项工程都是根据各道冶炼工序设计建造的，因此只有在每项工程都建造完毕后，整个冶炼项目才能正式运转，达到生产和设计要求，所以每一个单项工程完工后不应认为资产已经达到了预定可使用状态，企业只有等到整个冶炼项目全部完工，达到预定可使用状态时，才停止借款费用的资本化。

三、借款费用的计量

（一）借款利息资本化金额的确定

在借款费用资本化期间内，每一会计期间的利息（包括折价或溢价的摊销）资本化金额，应当按照下列方法确定：

1. 专门借款费用

为购建或者生产符合资本化条件的资产而借入专门借款的，应当以专门借款当期实际发生的利息费用，减去将尚未动用的借款资金存入银行取得的利息收入或进行暂时性投资取得的投资收益后的金额确定。

（1）专门借款费用资本化金额 = 当期实际利息费用 − 闲置资金投资收益；

（2）专门借款与资产支出不挂钩。

【例 10-11】 A 公司为建造厂房于 2007 年 4 月 1 日从银行借入 2 000 万元专门借款用于建造厂房，建设期一年半。借款期限为 2 年，年利率为 6%，不考虑借款手续费。该项专门借款在银行的存款利率为年利率 3%，2007 年 7 月 1 日，A 公司预付了 1 000 万元工程款，厂房实体建造工作于当日开始。该工程因发生施工安全事故在 2007 年 8 月 1 日至 11 月 30 日中断施工，12 月 1 日恢复正常施工，至年末工程尚未完工。计算该项厂房建造工程在 2007 年度应予资本化的利息金额。

【分析】 ① 2007 年度专门借款利息金额 $=2\,000\times6\%\times9/12=90$（万元）

② 2007 年应予资本化的利息金额 $=2\,000\times6\%\times2/12-1\,000\times3\%\times2/12=15$（万元）。由于工程 2007 年 8 月 1 日至 11 月 30 日发生停工，能够资本化期间时间为 2 个月。

③ 闲置资金投资收益 $=1\,000\times3\%\times2/12=5$（万元）

④ 2007 年度专门借款利息计入当期损益的金额 $=2\,000\times6\%\times7/12=70$（万元）

或 $=90-15-1000\times3\%\times2/12=70$（万元）

借：在建工程	15	
应收利息	5	
财务费用	70	
贷：应付利息		90

2. 一般借款费用

为购建或者生产符合资本化条件的资产而占用了一般借款的，企业应当根据累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数乘以所占用一般借款的资本化率，计算确定一般借款应予资本化的利息金额。资本化率应当根据一般借款加权平均利率计算确定。

一般借款应予资本化的利息金额应当按照下列公式计算：

（1）一般借款利息费用资本化金额 = 累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数 × 所占用一般借款的资本化率；

（2）所占用一般借款的资本化率＝所占用一般借款加权平均利率＝所占用一般借款当期实际发生的利息之和/所占用一般借款本金加权平均数；

（3）所占用一般借款本金加权平均数＝Σ（所占用每笔一般借款本金×每笔一般借款在当期所占用的天数/当期天数）。

【例10-12】 P公司于2010年1月1日动工兴建一幢办公楼，工期预计为1年，工程采用出包方式，分别于2010年1月1日、2010年7月1日和2010年10月1日，支付工程进度款1 500万元、2 000万元、3 000万元。办公楼于2010年12月31日达到预定使用状态。P公司为建造办公楼于2010年1月1日专门借款2 000万元，借款期限为3年，年利率为7%。另外在2010年7月1日又专门借款2 500万元，借款期限为5年，年利率为10%。借款利息按年支付。假设名义利率与实际利率均相同，闲置借款资金均用于固定收益债券短期投资，该短期投资月收益率为0.5%。

P公司为建造办公楼占用一般借款：（1）向中国工商银行借入的长期贷款1 200万元，2009年12月1日至2012年12月1日，年利率6%，借款利息按年支付。（2）向中国建设银行借入的长期贷款1 000万元，2008年9月1日至2011年9月1日，年利率8%。要求计算P公司2010年度专门借款资本化利息、一般借款资本化利息并编制相关会计分录。

【分析】（1）专门借款资本化利息计算：

① 2010年度专门借款应计利息＝2 000×7%＋2 500×10%×6/12＝265（万元）

② 2010年度专门借款资本化利息

＝2 000×7%＋2 500×10%×6/12－500×0.5%×6－1 000×0.5%×3＝235（万元）

③ 闲置资金投资收益＝500×0.5%×6＋1 000×0.5%×3＝30（万元）

借：在建工程　235

　　应收利息　30

　　贷：应付利息　265

（2）一般借款资本化利息计算

① 2010年度一般借款应计利息＝1 200×6%＋1 000×8%＝152（万元）

② 累计资产支出超过专门借款部分加权平均数

＝（1 500＋2 000＋3 000－4 500）×3/12＝500（万元）

③ 一般借款资本化率＝（1 200×6%＋1 000×8%）/（1 200＋1 000）＝6.999%

④ 2010年度一般借款资本化利息＝500×6.999%＝34.995≈35（万元）

⑤ 2010年度一般借款计入当期损益的利息＝152－35＝117（万元）

借：在建工程　35

　　财务费用　117

　　贷：应付利息　152

注意：①一般借款与资产支出相挂钩。②判断“累计资产支出总额”是否超过“专门借款总额”而占用一般借款时，应区分的几个概念。“累计资产支出总额”是将各期“资产支出金额”进行累计相加，而不是各期“资产累计支出加权平均数”之和，前者是判断是否占用一般借款时而采用的一个指标，后者是计算一般借款应予资本化的一个平均数。

【例10-13】 B公司于2007年1月1日正式动工兴建一幢办公楼，工期预计为1年零6个月，工程采用出包方式，分别于2007年1月1日支付工程进度款1 200万元、2007年7月1日支付1 400万元和2008年1月1日支付800万元。公司为建造办公楼于2007年1月1日

专门借款1 300万元,借款期限为3年,年利率为6%。2007年1月1日发行债券2年期,实际取得款项920万元,该债券面值总额1 000万元,年利率为4%。除此之外,没有其他专门借款。B公司2007年7月1日向A银行贷款2 000万元,一年期,年利率为3%,到期付利息。

【分析】 累计资产支出总额=1 200+1 400+800=3 400(万元),专门借款总额=(1 300+920)=2 220(万元),占用一般借款=累计资产支出总额-专门借款总额=3 400-2 220=1 180(万元);

2007年末资产累计支出加权平均数

=[(1 200+1 400)-(1 300+920)]×6/12=190(万元);

2008年6月末资产累计支出加权平均数

=[(1 200+1 400)-(1 300+920)]×12/12+800×6/12=780(万元);

(3)在资本化期间,每一会计期间的利息资本化金额,不应当超过当期相关借款实际发生的利息金额。

(二)借款辅助费用资本化金额的确定

专门借款发生的辅助费用,在所购建或者生产的符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态之前发生的,应当在发生时根据其发生额予以资本化,计入符合资本化条件的资产的成本;在所购建或者生产的符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态之后发生的,应当在发生时根据其发生额确认为费用,计入当期损益。

(三)外币专门借款汇兑差额资本化金额的确定

在资本化期间内,外币专门借款本金及利息的汇兑差额,应予以资本化,计入符合资本化条件的资产成本,一般借款的汇兑差额直接计入当期损益。

第三节　长期借款核算

一、长期借款核算内容

长期借款是指企业向银行或其他金融机构借入的期限在1年以上(不含1年)的各项借款。长期借款按借款条件可分为抵押借款、担保借款和信用借款;按借款用途可分为基本建设借款、技术改造借款和生产经营借款;按借款币种可分为人民币借款和外币借款;按借款偿还方式可分为定期偿还借款和分期偿还借款。

二、长期借款会计处理流程

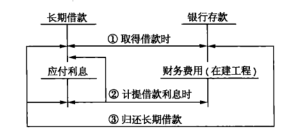


图10-1　长期借款会计处理流程

三、长期借款会计核算

(一) 借入长期借款本金核算

企业借入长期借款,应按实际收到的金额,借记"银行存款"科目,按借款本金贷记"长期借款——本金"科目,按其差额借记"长期借款——利息调整"科目。

(二) 计息和利息调整的核算

1. 利息处理原则

资产负债表日,企业应按摊余成本和实际利率计算确定长期借款的利息费用,按合同利率计算确定应付未付的利息。长期借款计算确定的利息费用,应当按以下原则计入有关成本、费用:(1)属于筹建期间的,计入管理费用;(2)属于生产经营期间的,计入财务费用;(3)若长期借款用于购建固定资产的,满足资本化条件的利息,则计入在建工程成本;若长期借款用于购建存货的,满足资本化条件的利息,则计入制造费用成本;若长期借款用于购建投资性房地产、无形资产的,满足资本化条件的利息,则计入相关资产成本;(4)若长期借款用于购建固定资产、无形资产、存货、投资性房地产的,不满足资本化条件的利息,则计入财务费用;(5)固定资产、无形资产、存货、投资性房地产达到预定可使用状态后发生的利息支出,计入财务费用。

2. 会计处理

资产负债表日,应按摊余成本和实际利率计算确定的长期借款的利息费用,借记"在建工程"、"制造费用"、"财务费用"、"研发支出"等科目,按合同约定的名义利率计算确定的应付利息金额,贷记"应付利息"科目,按其差额,贷记"长期借款——利息调整"科目。实际利率与合同约定名义利率差异很小的,也可以采用合同约定的名义利率计算确定利息费用。支付利息的核算。支付利息时,借记"应付利息"科目,贷记"银行存款"科目。

(三) 归还长期借款的核算

归还长期借款本金时,借记"长期借款——本金"科目,贷记"银行存款"科目。同时,存在利息调整余额的,借记或贷记"在建工程"、"制造费用"、"财务费用"、"研发支出"等科目,贷记或借记"长期借款——利息调整"科目。"长期借款"科目期末贷方余额,反映企业尚未偿还的长期借款的摊余成本。

【例 10-14】 F公司为建造一幢厂房,2010年1月1日借入期限为两年的长期专门借款900 000元,款项已存入银行,借款利率为6%,每年末付息一次,期满后一次还清本金。2010年初,以银行存款支付工程价款共计530 000元,2011年初又以银行存款支付工程费用370 000元。该厂房于2011年8月底完工,达到预定可使用状态。假定不考虑闲置专门借款资金存款的利息收入或者投资收益。要求编制F公司的相关会计分录。

(1) 2010年1月1日取得借款:

	借方	贷方
借:银行存款	900 000	
贷:长期借款		900 000

(2) 2010年初支付工程款:

	借方	贷方
借:在建工程	530 000	
贷:银行存款		530 000

(3) 计算2010年12月31日计入工程成本的利息时:

借款利息 = 900 000 × 6% = 54 000(元)

	借方	贷方
借:在建工程	54 000	
贷:应付利息		54 000

(4) 2010 年 12 月 31 日支付借款利息：

借：应付利息 54 000

贷：银行存款 54 000

(5) 2011 年初支付工程款：

借：在建工程 370 000

贷：银行存款 370 000

(6) 2011 年 12 月 31 日应计入工程成本利息 =(900 000 ×6% ÷12) ×8 =36 000(元)

应计入财务费用的利息 =(900 000 ×6% ÷12) ×4 =18 000(元)

借：在建工程 36 000

财务费用 18 000

贷：应付利息 54 000

(7) 厂房达到预定可使用状态：

借：固定资产 990 000

贷：在建工程 990 000

(8) 2010 年 12 月 31 日支付利息：

借：应付利息 54 000

贷：银行存款 54 0000

(9) 2011 年 1 月 1 日到期还本：

借：长期借款 900 000

贷：银行存款 900 000

第四节 应付债券核算

一、应付债券核算内容

应付债券是指企业为筹集长期资金而发行的债券本金和利息。为了核算有关应付债券的业务，企业应专设“应付债券”科目。发行一年期及一年期以内的短期债券，在“交易性金融负债”科目核算，不在本科目核算。“应付债券”科目应当按照“面值”、“利息调整”、“应计利息”进行明细核算

二、应付债券会计处理流程

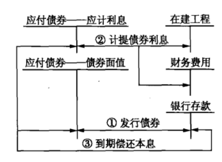


图 10-2 应付债券会计处理流程

三、应付债券会计核算

（一）应付债券发行时的核算

1. 债券的发行方式

（1）溢价发行，指债券的票面利率高于同期银行存款利率时，按超过债券票面价值的价格发行；（2）折价发行，指债券的票面利率低于同期银行存款利率，按低于债券面值的价格发行；（3）面值发行，指债券的票面利率与同期银行存款利率相同，按票面价格发行。

2. 企业发行债券的发行费用的处理原则

（1）如果发行费用大于发行期间冻结资金所产生的利息收入（不利差额），按发行费用减去发行期间冻结资金所产生的利息收入后的差额，根据发行债券所筹集资金的用途，分别计入财务费用或相关资产成本；（2）如果发行费用小于发行期间冻结资金所产生的利息收入（有利差额），按发行期间冻结资金所产生的利息收入减去发行费用后的差额，视同发行债券的溢价收入，在债券存续期间于计提利息时摊销，分别计入财务费用或相关资产成本。

3. 企业发行债券会计处理

按实际收到款项，借记"银行存款"、"库存现金"等科目，按票面价值，贷记"应付债券——面值"科目，按实际收到的款项与票面价值之间的差额，贷记或借记"应付债券——利息调整"科目。

（二）计息及利息调整的摊销会计处理

债券利息费用按债券的摊余价值和实际利率计算确定，利息调整应在债券存续期间内采用实际利率法进行摊销。其计算公式为

债券利息费用＝应付债券的期初账面价值×实际利率

摊销利息调整＝债券票面利息－债券利息费用

资产负债表日，对于分期付息、一次还本的债券，企业应按应付债券的摊余成本和实际利率计算确定的债券利息费用，借记"在建工程"、"制造费用"、"财务费用"等科目，按票面利率计算确定的应付未付利息，贷记"应付利息"科目，按其差额，借记或贷记"应付债券——利息调整"科目。

对于一次还本付息的债券，应于资产负债表日按摊余成本和实际利率计算确定的债券利息和，借记"在建工程"、"制造费用"、"财务费用"等科目，按票面利率计算确定的应付未付利息，贷记"应付债券——应计利息"科目，按其差额，借记或贷记"应付债券——利息调整"科目。

（三）债券偿还的会计处理

企业发行的债券通常分为到期一次还本付息或一次还本、分期付息两种。（1）采用一次还本付息方式的，企业应于债券到期支付债券本息时，借记"应付债券——面值、应计利息"科目，贷记"银行存款"科目。（2）采用一次还本、分期付息方式的，在每期支付利息时，借记"应付利息"科目，贷记"银行存款"科目；债券到期偿还本金并支付最后一期利息时，借记"应付债券——面值"、"在建工程"、"财务费用"、"制造费用"（倒挤）等科目，贷记"银行存款"科目，按借贷双方之间的差额，借记或贷记"应付债券——利息调整"（先算）科目。

【例10-15】 2007年12月31日，甲公司经批准发行5年期一次还本、分期付息的公司债券10 000 000元，利息每年12月31日支付，利率为年利率6%。假定债券发行时市场利率为

5%。甲公司债券实际发行价 10 432 700 元,该公司筹集资金基础设施建设,所有债券利息满足资本化条件。

表 10-1　利息费用计算表

单位:元

付息日期	期初债券摊余价值 (a)	应付利息 (b)	利息费用 (c=a×5%)	利息调整摊销 (d=b-c)	期末债券摊余价值 (e=a-d)
2007 年末					10 432 700
2008 年末	10 432 700	600 000	521 635	78 365	10 354 335
2009 年末	10 354 335	600 000	517 716.75	82 283.25	10 272 051.75
2010 年末	10 272 051.75	600 000	513 602.59	86 397.41	10 185 654.34
2011 年末	10 185 654.34	600 000	509 282.72	90 717.28	10 094 937.06
2012 年末	10 094 937.06	600 000	505 062.94	94 937.06	10 000 000
合计	—	3 000 000	2 567 300	432 700	—

(1) 2007 年 12 月 31 日发行债券时:

借:银行存款　10 432 700
　贷:应付债券——面值　10 000 000
　　　　——利息调整　432 700

(2) 计息及利息调整的摊销会计处理:

① 2008 年 12 月 31 日计算利息费用时:

借:在建工程　521 635
　应付债券——利息调整　78 365
　贷:应付利息　600 000
同时,借:应付利息　600 000
　　贷:银行存款　600 000

② 2009 年 12 月 31 日:

借:在建工程　517 716.75
　应付债券——利息调整　82 283.25
　贷:应付利息　600 000 (10 000 000×6%)
同时,借:应付利息　600 000
　　贷:银行存款　600 000

③ 2010 年 12 月 31 日:

借:在建工程　513 602.59
　应付债券——利息调整　86 397.41
　贷:应付利息　600 000
同时,借:应付利息　600 000
　　贷:银行存款　600 000

④ 2011 年 12 月 31 日:

借:在建工程　509 282.72
　应付债券——利息调整　90 717.28
　贷:应付利息　600 000

同时,借:应付利息 600 000

贷:银行存款 600 000

(3) 2012 年 12 月 31 日归还债券本金及最后一期利息费用时:

借:在建工程 505 062.94(倒挤)

应付债券——面值 10 000 000

——利息调整 94 937.06

贷:银行存款 10 600 000

【例 10-16】 假设 A 公司 2010 年 1 月 1 日以 110 000 元的价格发行了面值为 100 000 元、票面利率为 16.55%、期限为 2 年、到期一次还本付息的企业债券,当时的实际利率为 10%。该公司筹集资金用于生产经营,则该企业有关该债券业务,应编制如下会计分录。

(1) 2010 年 1 月 1 日发行债券:

借:银行存款 110 000

贷:应付债券——面值 100 000

——利息调整 10 000

(2) 2010 年 12 月 31 日计息和利息调整(计算见表 10-2):

借:财务费用 11 000

应付债券——利息调整 5 550

贷:应付债券——应计利息 16 550

表 10-2 利息费用计算表

单位:元

计息日期	期初债券摊余价值 (a)	应计利息 (b)	利息费用 (c = a × 10%)	利息调整摊销 (d = b − c)	期末债券摊余价值 (e = a + b − d)
2010 年末	110 000	16 550	11 000	5 550	121 000
2011 年末	121 000	16 550	12 100	4 450	133 100
合计	—	33 100	23 100	10 000	—

(3) 2011 年 12 月 31 日计息和利息调整(计算见表 10-2):

借:财务费用 12 100

应付债券——利息调整 4 450

贷:应付债券——应计利息 16 550

(4) 2012 年 1 月 1 日到期支付债券本息:

借:应付债券——面值 100 000

——应计利息 33 100

贷:银行存款 133 100

第五节 长期应付款核算

一、长期应付款核算内容

(一) 核算范围

长期应付款是指企业除了长期借款、应付债券和专项应付款以外的其他各种长期应付债

务,主要是应付补偿贸易引进设备款、应付融资租入固定资产租赁款以及分期付款方式购入固定资产、无形资产、存货等发生的应付款项等。

（二）账户设置

为了核算长期应付款的发生及偿还情况,企业应设置“长期应付款”和“未确认融资费用”科目。

“长期应付款”科目核算应付补偿贸易引进设备款、应付融资租入固定资产的租赁费、以分期付款方式购入固定资产、无形资产、存货等发生的应付账款等。该科目应当按照长期应付款的种类和债权人进行明细核算,其期末贷方余额,反映企业尚未支付的各种长期应付款。

“未确认融资费用”科目核算企业应当分期计入利息费用的未确认融资费用,该科目应当按照未确认融资费用项目进行明细核算,其期末借方余额,反映企业未确认融资费用的摊余价值。

二、长期应付款会计处理流程

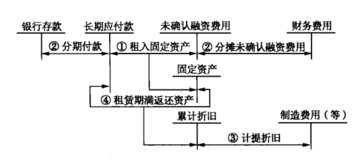


图 10-3 长期应付款会计处理流程

三、长期应付款会计处理

（一）应付补偿贸易引进设备款的核算

应付引进设备款是指企业采用补偿贸易方式引进国外设备所发生的未付款项。补偿贸易是企业从国外引进设备,再用该设备生产的产品归还设备价款。企业按照补偿贸易方式引进设备时,按设备、工具、零配件等的价款以及国外运杂费的外币金额和规定的汇率折合为人民币记账,借记“原材料”、“在建工程”等科目,贷记“长期应付款——应付补偿贸易引进设备款”科目,企业用人民币支付进口关税、国内运杂费和安装费等,借记“在建工程”、“原材料”等科目,贷记“银行存款”、“长期借款”等科目。按补偿贸易方式引进的国外设备验收交付使用时,将其全部价值借记“固定资产”科目,贷记“在建工程”科目,归还引进设备款时,借记“长期应付款——应付补偿贸易引进设备款”,贷记“银行存款”、“应收账款”等科目。

【例 10-17】 P 公司开展补偿贸易业务,从国外引进设备价款折合人民币 290 万元,公司引进设备时,用人民币存款支付进口关税、国内运杂费、设备安装费 35 万元,企业准备用所生产的产品归还引进设备款。引进设备投产后,第一批生产产品 3 000 件,每件销售价格 200 元,单位生产成本 150 元,这一批产品全部用于还款。

有关会计处理如下：

(1) 引进设备时：

借:在建工程　　2 900 000

　　贷:长期应付款——应付引进设备款　　2 900 000

（2）以人民币支付进口关税和国内运杂费时：

借：在建工程 350 000

　　贷：银行存款 350 000

（3）设备验收交付使用时：

借：固定资产 3 250 000

　　贷：在建工程 3 250 000

（4）销售产品时：

借：应收账款 600 000

　　贷：主营业务收入 600 000

（5）结转成本：

借：主营业务成本 450 000

　　贷：库存商品 450 000

（6）抵付设备款时：

借：长期应付款——应付引进设备款 600 000

　　贷：应收账款 600 000

（二）应付融资租入固定资产的核算

企业应在租赁期开始日，将租赁开始日租赁资产的公允价值与最低租赁付款额现值两者中较低者，加上在租赁谈判和签订租赁合同过程中发生的、可直接归属于租赁项目的手续费、律师费、差旅费、印花税等初始直接费用，作为租入资产的入账价值，借记“固定资产——融资租入固定资产”科目；按最低租赁付款额，贷记“长期应付款”科目；按发生的初始直接费用，贷记“银行存款”、“库存现金”等科目；按其差额，借记“未确认融资费用”科目。每期按约定支付租赁费用时，借记“长期应付款”科目，贷记“银行存款”科目。如果支付的租金中包含履约成本，按履约成本金额，借记“制造费用”、“管理费用”等科目，贷记“银行存款”科目。

未确认融资费用应当在租赁期分摊。承租人分摊未确认融资费用时，采用实际利率法。每期采用实际利率法分摊未确认融资费用时，按当期应分摊的未确认融资费用金额，借记“财务费用”科目，贷记“未确认融资费用”科目。

（三）以分期付款方式购买资产的款项

购入固定资产、无形资产、存货超过正常信用条件延期支付价款，实质上具有融资性质，应按购买价款的现值，借记“固定资产”、“在建工程”、“无形资产”、“原材料”等科目，按未来分期付款的总额，贷记“长期应付款”科目，按其差额，借记“未确认融资费用”科目。按合同约定分期支付价款时，借记“长期应付款”科目，贷记“银行存款”科目。

第六节 预计负债核算

一、或有事项的含义及特征

（一）或有事项的含义

或有事项是指过去的交易或者事项形成的，其结果须由某些未来事项的发生或不发生才能决定的不确定事项。常见的或有事项有：未决诉讼或仲裁、债务担保、产品质量保证（含产

品安全保证)、环境污染整治、承诺、亏损合同、重组义务等。

【例10-18】 根据准则规定,下列各项中,属于或有事项的有(A、B、D)。

A. 某公司为其子公司的贷款提供担保

B. 某公司为其他企业的贷款提供担保

C. 某企业以财产作抵押向银行借款

D. 某公司被国外企业提起诉讼

(二) 特征

(1) 由过去交易或事项形成。即或有事项的现存状况是过去交易或事项引起的客观存在;(2)结果具有不确定性。即或有事项的结果是否发生具有不确定性,或者或有事项的结果预计将会发生,但发生的具体时间或金额具有不确定性;(3)由未来事项决定。即或有事项的结果只能由未来不确定事项的发生或不发生才能决定。

二、预计负债的确认

与或有事项相关义务同时满足下列条件的,应作为预计负债进行确认。

(一) 该义务是企业承担的现时义务

预计负债必须是在企业当前条件下已承担的义务,企业没有其他现实的选择,只能履行该现时义务,如法律要求企业履行、有关各方形成企业将履行现时义务的合理预期等。

(二) 履行该义务很可能导致经济利益流出企业

履行与或有事项相关的现时义务导致经济利益流出企业的可能性超过50%,但小于或等于95%时,可以确认该预计负债。根据不确定性事项发生的可能性将其分为基本确定、很可能、可能、极小可能四种。各种不确定性事项对应概率如表10-3所示。

表10-3 不确定性事项发生概率

结果的可能性	对应的概率区间
基本确定	大于95%但小于100%
很可能	大于50%但小于或等于95%
可能	大于5%但小于或等于50%
极小可能	大于0但小于或等于5%

(三) 履行该义务的金额能够可靠地计量

这是指与或有事项相关的现时义务的金额能够合理地估计,由于或有事项具有不确定性,因而或有事项产生的现时义务也具有不确定性,因此需要企业对其金额进行估计,将其确认为预计负债。在实务中,企业应当注意:不应当将未来经营亏损确认预计负债;不应当确认或有负债和或有资产。

三、预计负债的计量

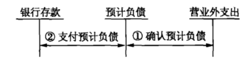


图 10-4 预计负债核算流程

(一) 最佳估计数的确定

在确定最佳估计数时,企业要综合考虑与或有事项有关的风险、不确定因素、货币时间价值等。如果货币时间价值因素影响重大,预计负债的金额应是结算义务预期所要求支出的现值。

1. 所需支出存在一个连续范围

如果企业清偿预计负债所需支出存在一个连续范围,且该范围内各种结果发生的可能性相同,最佳估计数应当按照该范围内的中间值确定。

【例 10-19】 2010 年 11 月 1 日,甲公司因合同违约而涉及一起诉讼案。在咨询了公司的法律顾问后,公司认为,最终的判决很可能对公司不利。2010 年 12 月 31 日,甲公司尚未接到法院的判决,因诉讼须承担的赔偿金额也无法准确地确定。根据法律顾问的职业判断,赔偿金额很可能在 180 000—200 000 元之间,其中包括甲公司应承担的诉讼费 20 000 元。据此,甲公司应在资产负债表中确认一项金额为 190 000 元的预计负债。

	借方	贷方
借:管理费用	20 000	
营业外支出	170 000	
贷:预计负债——未决诉讼		190 000

2. 如果所需支出不存在一个连续范围(一个金额区间)

此时,最佳估计数应分别情况处理:(1)或有事项涉及单个项目的,按照最可能发生额确定。"涉及单个项目"是指或有事项涉及的项目只有一个,如一项未决诉讼、一项未决仲裁、一项债务担保等。

【例 10-20】 P 公司因合同违约而涉及一桩诉讼案。2010 年 12 月 31 日尚未判决。律师判断胜诉的可能性不超过 30%,败诉的可能性超过 70%,如果败诉,将要赔偿 650 000 元。为此,甲应在年末资产负债表中确认 650 000 元预计负债。

	借方	贷方
借:营业外支出	650 000	
贷:预计负债——未决诉讼		650 000

(2) 或有事项涉及多个项目时,最佳估计数按各种可能发生额及其发生概率计算确定(即计算加权平均数)。"涉及多个项目",是指或有事项涉及的项目不止一个,而是很多个。典型的是产品质量保证。在产品质量保证情况下,企业承担的现时义务将包括诸多难以辨认的、提出产品保证要求的可能的客户。相应地,企业对这些客户负有保修义务。

【例 10-21】 甲公司为汽车生产和销售企业,2009 年汽车销售收入 2 500 万元。甲对购买其汽车的消费者承诺:汽车售后 3 年内如出现非意外事件造成的汽车故障和质量问题,甲免费保修(含零部件更换)。根据以往经验,发生大修的可能性为 1%,发生大修时修理费预计为销售额的 8%;发生中修的可能性为 15%,修理费为销售额的 6%;发生小修的可能性为 80%,修理费为销售额的 0.5%。

甲预计负债 =2 00 ×8% ×1% +2 500 ×6% ×15% +2 500 ×0.5% ×80% =34.5(万元)

借:销售费用 345 000

　贷:预计负债——产品质量保证金 345 000

【例10-22】 M公司2010年销售丁产品20 000 000元,在产品保修期内发生的质量问题免费维修。按照以往经验,发生较小质量问题的可能性为15%,发生较小质量问题后发生的维修费为销售收入的1%;发生较大质量问题的可能性为5%,发生较大质量问题后发生的维修费为销售收入的4%;发生严重质量问题的可能性为0,发生严重质量问题后发生的维修费为销售收入的20%。

计提2010年产品质量保证金

=(20 000 000 ×1%) ×15% +(20 000 000 ×4%) ×5% +(20 000 000 ×20%) ×0%

=30 000 +40 000 =70 000(元)

借:销售费用 70 000

　贷:预计负债——产品质量保证金 70 000

(二) 预期可获得的补偿金额的确定

企业有时会出现因清偿预计负债所需支出全部或部分预期由第三方或其他方补偿的情况。如发生交通事故,企业可从保险公司获得赔偿;诉讼案中,可以通过反诉对索赔人或第三方另行提出赔偿要求;债务担保中,可以向被担保企业提出额外追偿要求等。准则规定:如果清偿因或有事项而确认的负债所需支出全部或部分预期由第三方或其他方获得补偿,则补偿金额只能在基本确定能收到时,作为资产单独确认,且确认的补偿金额不应超过所确认的负债的账面价值。因为企业预期从第三方获得的补偿是一种或有资产,其能否转化为资产具有较大的不确定性,只有在基本确定能收到时补偿时方能确认,而且不能与预计负债相互抵销。

【例10-23】 F股份有限公司因担保涉及一桩诉讼。2010年12月31日诉讼尚未判决。律师判断败诉的可能性超过75%,如果败诉,将要赔偿840 000元。同时,公司因该担保诉讼,基本确定可从M股份有限公司获得170 000元的赔偿。F股份有限公司应分别确认一项金额为840 000元的负债和一项金额为170 000元的资产,而不能只确认一项金额为670 000元(840 000 -170 000)的负债。同时,公司所确认的补偿金额170 000元不能超过所确认的负债的账面价值840 000元。

借:营业外支出 840 000

　贷:预计负债——未决诉讼 840 000

借:其他应收款 170 000

　贷:营业外支出 170 000

(三) 预计负债计量需要考虑的其他因素

企业在确定最佳估计数时,应当综合考虑与或有事项有关的风险、不确定性和货币时间价值等因素。货币时间价值影响重大的,应当通过对相关未来现金流出进行折现后确定最佳估计数。

1. 风险和不确定性

企业在不确定情况下进行判断需要谨慎,使得收入或资产不会被高估,费用或负债不会被低估。企业应充分考虑与或有事项有关的风险和不确定性,既不能忽略风险和不确定性对或有事项的计量影响,也需要避免对风险和不确定性进行重复调整,从而在低估和高估预计负债金额之间寻找平衡点。

2. 货币时间价值

预计负债的金额通常应当等于未来应支付的金额。但是,因货币时间价值的影响,资产负债表日后不久发生的现金流出,要比一段时间之后发生的同样金额的现金流出负有更大的义务。所以,如果预计负债的确认时点距离实际清偿有较长的时间跨度,货币时间价值的影响重大,那么在确定预计负债的确认金额时,应考虑采用现值计量,即通过对相关未来现金流出进行折现后确认最佳估计数。

(四) 预计负债账面价值的调整

企业应当在资产负债表日对预计负债的账面价值进行复核。有确凿证据表明该账面价值不能真实反映当前最佳估计数的,应当按照当前最佳估计数对该账面价值进行调整。

第七节 非流动负债在报表中的列示

一、长期借款的列示

在资产负债表中,"长期借款"项目反映企业借入尚未偿还的长期借款的摊余成本。一般根据"长期借款"科目的期末余额填列该项目。但应剔除"一年内到期的长期借款",将其纳入资产负债表中"一年内到期的非流动负债"项目填列。此外,在会计报表附注中,还要求按照借款的类别详细披露长期借款。其披露格式如表10-4所示。

表10-4 长期借款

借款类别	期末账面余额	年初账面余额
信用借款		
抵押借款		
质押借款		
保证借款		
合计		

二、应付债券的列示

在资产负债表中,"应付债券"项目反映企业发行的尚未偿还的各种长期债券的摊余成本。一般根据"应付债券"科目的期末余额填列该项目。但应剔除"一年内到期的应付债券",将其纳入资产负债表中"一年内到期的非流动负债"项目填列。此外,在会计报表附注中,还要求按照债券的种类详细披露应付债券。其披露格式如表10-5所示。

表10-5 应付债券

债券种类	期初余额	本期增加额	本期减少额	期末账面余额
债券1				
债券2				
债券3				
……				
合计				

三、长期应付款的列示

在资产负债表中,“长期应付款”项目反映企业除长期借款、应付债券外的其他各种长期应付款项。一般根据“长期应付款”科目的期末余额,减去“未确认融资费用”科目期末余额后的金额填列该项目。长期应付款中将于一年内到期的部分,在“一年内到期的非流动负债”项目反映。而在会计报表附注中,还要求按照长期应付款的种类详细披露长期应付款。其披露格式如表10-6所示。

表10-6 长期应付款

长期应付款种类	期初余额		本期增加额		本期减少额		期末余额	
	应付金额	未确认融资费用	应付金额	未确认融资费用	应付金额	未确认融资费用	应付金额	未确认融资费用
分期付款购入固定资产应付账款								
应付融资租入固定资产的租赁费								
……								
合 计								

此外,承租人还应当在会计报表附注中披露与融资租赁有关的下列信息:(1)各类租入固定资产的期初和期末原价、累计折旧额;(2)资产负债表日后连续三个会计年度每年将支付的最低租赁付款额,以及以后年度将支付的最低租赁付款额总额;(3)未确认融资费用的余额,以及分摊未确认融资费用所采用的方法。

四、预计负债的列示

在资产负债表中,“预计负债”项目反映企业预计负债的期末余额,包括对外提供担保、未决诉讼、未决仲裁、产品质量保证等很可能产生的负债。该项目应根据“预计负债”科目的期末余额填列。

在会计报表附注中,企业应当披露与预计负债有关的下列信息:(1)预计负债的种类、形成原因以及经济利益流出不确定性的说明;(2)各类预计负债的期初、期末余额和本期变动情况;(3)与预计负债有关的预期补偿金额和本期已确认的预期补偿金额。

此外,在会计报表附注中,企业还应当披露与或有负债(不包括极小可能导致经济利益流出企业的或有负债)有关的下列信息:(1)或有负债的种类及其形成原因,包括已贴现商业承兑汇票、未决诉讼、未决仲裁、对外提供担保等形成的或有负债;(2)经济利益流出不确定性的说明;(3)或有负债预计产生的财务影响,以及获得补偿的可能性;无法预计,应说明原因。

企业通常不应当披露或有资产。但或有资产很可能会给企业带来经济利益的,应当披露其形成原因、预计产生的财务影响等。

【本 章 小 结】

借款费用是企业因借入资金所付出的代价，它包括借款利息、折价或者溢价的摊销、辅助费用以及因外币借款而发生的汇兑差额等。

企业发生的借款费用，符合资本化条件的资产的购建或者生产的，应当予以资本化，计入相关资产成本；不符合的则确认为费用，计入当期损益。为购建或者生产符合资本化条件的资产而借入专门借款的，应当以专门借款当期实际发生的利息费用，减去将尚未动用的借款资金存入银行取得的利息收入或进行暂时性投资取得的投资收益后的金额确定。

为购建或者生产符合资本化条件的资产而占用了一般借款的，企业应当根据累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数乘以所占用一般借款的资本化率，计算确定一般借款应予资本化的利息金额。资本化率应当根据一般借款加权平均利率计算确定。

长期借款是指企业向银行或其他金融机构借入的期限在 1 年以上（不含 1 年）的各项借款。应付债券是指企业为筹集长期资金而发行的债券本金和利息。长期应付款是指企业除了长期借款、应付债券和专项应付款以外的其他各种长期应付债务。

如果企业清偿预计负债所需支出存在一个连续范围，且该范围内各种结果发生的可能性相同，最佳估计数应当按照该范围内的中间值确定。如果所需支出不存在一个连续范围，则最佳估计数应分别情况处理：(1)或有事项涉及单个项目的，按照最可能发生额确定。(2)或有事项涉及多个项目时，最佳估计数按各种可能发生额及其发生概率计算确定（即计算加权平均数）。

如果清偿因或有事项而确认的负债所需支出全部或部分预期由第三方或其他方获得补偿，则补偿金额只能在基本确定能收到时，作为资产单独确认，且确认的补偿金额不应超过所确认的负债的账面价值。

第十一章

所有者权益

【学习目标】

通过本章学习，应了解企业组织形式，理解所有者权益各项目的含义和内容；掌握实收资本、资本公积、盈余公积和未分配利润项目的核算内容及其相应的账务处理。

【能力目标】

能够掌握实收资本、资本公积的增加和减少的账务处理；掌握提取盈余公积、利润分配业务的核算。

11-1-1/2

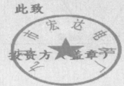
出资证明

江西九瑞油泵油嘴有限公司因经营需要追加资本 30 万元，九江市工商行政管理局已于 2008 年 10 月 8 日核准（工商管字第 180 号）。

根据浔阳会计师事务所吴北平 2009 年 11 月 26 日签署的［浔会所］字第 19 号验资报告，九江市宏达电机厂应依照合同一次缴付增加的注册资本人民币叁拾万元（￥300 000.00），截至 2009 年 12 月 1 日已全部缴足，出资方式为货币资金。

特此证明

此致





投资方（盖章）　　　　2009 年 12 月 1 日　受资方（盖章）

11-1-2/2



中国工商银行 进账单（收账通知）　3

2009 年 12 月 18 日

出票人	全称	九江市宏达电机厂	收款人	全称	江西九瑞油泵油嘴有限公司
	账号	35804567892		账号	34520294168
	开户银行	工行九江市人民路行		开户银行	工行九江莲花支行

金额	人民币（大写）叁拾万元整	千	百	十	万	千	百	十	元	角	分
			￥	3	0	0	0	0	0	0	0

票据种类	转账支票	票据张数	1
票据号码	01358609		

复核　　记账

中国工商银行九江莲花支行 2009年12月1日 转讫

开户银行盖章

此联是收款人开户银行交给收账人的收账通知

11-2-1/2

财务说明书——记账特殊附件 NO. 091213

根据2009年7月8日江西九瑞油泵油嘴有限公司六届二次股东大会决议，并经江西省证券管理办公室赣证办【2009】39号文复审批准，公司对年初股份总数60 000 000股按10：2进行配股，共配售12 000 000股，配股价为每股4.00元。

本次配股的主承销商为兴业证券公司，以签订承销协议。兴业证券公司承销费为总价的3.2%。

其中，国家股占55%，法人股占15%，公众股占30%。

配股文件备查公司文件 JRBY-12-004。

配股承销合同备查公司文件 JRBY-12-004。



总经理：陈俊荣

2009年12月4日

江西九瑞油泵油嘴有限公司

11-2-2/2

中国工商银行 进账单（收账通知） 3

2009年12月4日

出票人	全称	兴业证券公司	收款人	全称	江西九瑞油泵油嘴有限公司
	账号	87809654526		账号	34520294168
	开户银行	工行九江人民路支行		开户银行	工行九江莲花支行

金额	人民币（大写）壹佰伍拾捌万元整	千	百	十	万	千	百	十	元	角	分
		¥	1	5	8	0	0	0	0	0	0

票据种类	电汇	票据张数	1
票据号码	24673890		

配股资金

复核 记账

中国工商银行九江莲花支行 2009年12月4日 转讫

开户银行盖章

此联是收款人开户银行交给收款人的收账通知

11-3

盈余公积提取表

2009 年度

项 目	计算基数	计提比率	提取金额
1. 提取法定盈余公积	180 000	10%	18 000
2. 提取任意公益金	180 000	5%	9 000
合 计			27 000

会计主管：张有才 制表：肖戎

11-4

应付利润计算表

年初未分配利润	本年可分配利润	可分配利润合计	分配比例	应付利润总额
80 000	180 000	260 000	80%	208 000
应付利润明细表				
投资者		出资比例	应得利润	
九江市俊幽有限公司		50%	104 000	
九江市安平有限公司		30%	62 400	
南昌金明有限公司		20%	41 000	

会计主管：张有才　　　　制表：肖政

【任务提示】

上述是所有者权益业务过程中涉及的一系列的原始凭证，如出资证明、发行股票、提取盈余公积、宣告分配利润等。企业发生的这类业务在会计上该如何确认与计量，是本章将要解决的主要问题。

第一节　所有者权益概述

一、企业组织形式

我国实行的社会主义市场经济，已形成了多种经济成分并存的格局。虽然企业所有制性质不同，但与所有者权益会计密切相关的不是企业所有制的性质，而是企业的组织形式。所有者权益会计，要解决不同企业的所有者对企业应承担的风险及其享有的利益。国际通行的做法是按企业资产经营的法律责任，把企业划分为非公司制企业组织形式和公司制企业组织形式。

（一）非公司制企业

独资型企业是指依照中国法律在中国境内设立，由一个自然人投资，财产为投资人个人所有，投资人以其个人财产对企业债务承担无限责任的经营实体。

合伙型企业是指依法在中国境内设立的由各合伙人订立合伙协议，共同出资、合伙经营、共享收益、共担风险，并对合伙企业债务承担无限连带责任的营利性组织。

合伙人可以用货币、实物、土地使用权、知识产权或者其他财产权利出资；上述出资应当是合伙人的合法财产及财产权利。经全体合伙人协商一致，合伙人也可以用劳务出资，其评估办法由全体合伙人协商确定。合伙人应当按照合伙协议约定的出资方式、数额和缴付出资的期限，履行出资义务。

（二）公司制企业

公司制企业是指依法在中国境内设立的有限责任公司和股份有限公司。公司是企业法人，有独立的法人财产，享有法人财产权。公司以其全部财产对公司的债务承担责任。

有限责任公司的股东以其认缴的出资额为限对公司承担责任；股份有限公司的股东以其认购的股份为限对公司承担责任。

股东可以用货币出资,也可以用实物、知识产权、土地使用权等可以用货币估价并依法转让的非货币财产作价出资;但是,法律、行政法规规定不得作为出资的财产除外。全体股东的货币出资金额不得低于有限责任公司注册资本的30%。

二、所有者权益含义及内容

所有者权益是所有者在企业中享有的经济利益,是指资产扣除负债后由所有者应享的剩余利益。所谓净资产,在数量上等于企业全部资产减去全部负债后的余额,即:资产-负债=所有者权益。所有者权益的来源包括所有者投入的资本、直接计入所有者权益的利得和损失、留存收益等。

直接计入所有者权益的利得和损失,是指不应计入当期损益,会导致所有者权益发生增减变动的,与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。

利得是指由企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入。分为:(1)直接计入所有者权益的利得;(2)直接计入当期利润的利得。

损失是指由企业非日常活动所发生的,会导致所有者权益减少的,与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。分为:(1)直接计入所有者权益的损失;(2)直接计入当期利润的损失。

第二节 实收资本核算

一、实收资本的含义

实收资本是指企业按照章程规定或合同、协议约定,接受投资者投入企业的资本。实收资本的构成比例即投资者的出资比例或股东的股权比例,是确定所有者在企业所有者权益中份额的基础,也是企业进行利润或股利分配的主要依据。

我国《公司法》规定,股东可以用货币出资,也可以用实物、知识产权、土地使用权等可以用货币估价并依法转让的非货币财产作价出资;但是,法律、行政法规规定不得作为出资的财产除外。

对作为出资的非货币财产应当评估作价,核实财产,不得高估或者低估作价。全体股东的货币出资金额不得低于有限责任公司注册资本的30%。不论以何种方式出资,投资者如在投资过程中违反投资合同或协议约定,不按规定如期缴足出资额,企业可以依法追究投资者的违约责任。

除股份有限公司外,其他企业应设置“实收资本”科目,核算投资者投入资本的增减变动情况。股份有限公司应设置“股本”科目,核算公司实际发行股票的面值总额。

二、实收资本会计处理

(一)接受现金资产投资

1. 一般企业接受现金资产投资

企业接受现金资产投资,应以实际收到金额或存入企业开户银行金额,借记“银行存款”等科目,按投资合同或协议约定投资者在企业注册资本中所占份额部分,贷记“实收资本”科目,企业实际收到或存入开户银行金额超过投资者在企业注册资本中所占份额部分,贷记“资本公积——资本溢价”科目。

【例 11-1】 A 公司以银行存款 300 万元对 B 有限责任公司出资，占其 20% 的份额，B 公司的注册资本为 1 500 万元，B 公司收到投资。

借：银行存款　　3 000 000

　　贷：实收资本——A 企业　　3 000 000

【例 11-2】 甲、乙、丙三人出资设立万发有限责任公司，其注册资本为 180 万元，所占份额比例分别为 50%、30%、20%。三人以银行存款出资。

表 11-1

投资者	投资比例	投资额(实收资本)
甲	50%	90
乙	30%	54
丙	20%	36
合　计	100%	180

其中：实收资本 = 注册资本 × 投资者所占比例。

借：银行存款　　1 800 000

　　贷：实收资本——甲　　900 000

　　　　　　　　——乙　　540 000

　　　　　　　　——丙　　360 000

2. 股份有限公司接受现金资产投资

股份有限公司发行股票收到现金资产时，借记"银行存款"等科目，按每股股票面值和发行股份总额的乘积计算的金额，贷记"股本"科目，实际收到的金额与该股本之间的差额贷记"资本公积——股本溢价"科目。

股份有限公司发行股票发生的手续费、佣金等交易费用，应从溢价中抵扣，冲减资本公积（股本溢价）。

【例 11-3】 某股份有限公司通过证券公司发行普通股 100 000 股，每股面值 1 元，发行价 6 元，双方约定，支付证券公司发行费 10 000 元，并从发行收入中扣除。股票已发行完毕，股款已划入银行存款账户。

借：银行存款　　590 000

　　贷：股本——普通股　　100 000

　　　　资本公积——股本溢价　　490 000

（二）企业接受非现金资产投资

企业接受固定资产、无形资产等非现金资产投资时，应按投资合同或协议约定的价值（不公允的除外）作为固定资产、无形资产的入账价值，按投资合同或协议约定的投资者在企业注册资本或股本中所占份额的部分作为实收资本或股本入账，投资合同或协议约定的价值（不公允的除外）超过投资者在企业注册资本或股本中所占份额的部分，计入资本公积。

1. 接受的原材料投资

企业接受的原材料投资，其投资额包括不含税的双方确认的原材料价值（如发生运杂费应计入原材料价值，但不计入投资额）和增值税两部分。企业根据不含税双方确认的原材料价值，借记"原材料"等账户；根据增值税税额，借记"应交税费——应交增值税（进项税额）"账户；根据不含税的双方确认的原材料价值与增值税之和，贷记"实收资本"账户。

【例 11-4】 甲公司收到投资者投入的原材料一批，双方确认的不含税的原材料的价值为 100 万元，增值税为 17 万元。

借：原材料　　1 000 000
　应交税费——应交增值税（进项税额）　　170 000
　贷：实收资本　　1 170 000

2. 接受固定资产投资

有限责任公司接受的固定资产投资，其投资额为双方确认的固定资产的价值（如发生运杂费应记入固定资产价值，但不记入投资额），按双方确认的价值借记“固定资产”账户；贷记“实收资本”账户。如果为需要安装的固定资产则先通过“在建工程”账户核算。

【例 11-5】 甲公司收到旧的需要安装的机器设备，双方确认的价值为 800 000 元，企业用银行存款实际支付运杂费 2 000 元。该企业收到机器设备后出包安装，用银行存款支付安装费 8 000 元。

(1) 收到机器设备：

借：在建工程　　802 000
　贷：实收资本　　800 000
　　银行存款　　2 000

(2) 支付安装费：

借：在建工程　　8 000
　贷：银行存款　　8 000

(3) 安装工程完工：

借：固定资产　　810 000
　贷：在建工程　　810 000

3. 接受无形资产投入

当企业收到投资者以无形资产进行投资时，应按投资各方确认的价值，借记“无形资产”账户，贷记“实收资本”账户。

【例 11-6】 东方公司收到 A 公司的一项非专利技术投资，投资双方确认的价值为 20 000元。

借：无形资产——非专利技术　　20 000
　贷：实收资本　　20 000

第三节　资本公积核算

一、资本公积的含义及内容

资本公积是企业收到投资者出资额超出其在注册资本（或股本）中所占份额的部分，以及直接计入所有者权益的利得和损失等。

资本公积包括资本溢价（或股本溢价）和直接计入所有者权益的利得和损失等。形成资本溢价（或股本溢价）的原因有溢价发行股票、投资者超额缴入资本等。

直接计入所有者权益的利得和损失是指不应计入当期损益，会导致所有者权益发生增减变动的，与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失，如企业的长期股权投

资采用权益法核算时,因被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动,投资企业按应享有份额而增减资本公积。

二、资本公积的核算

企业应通过“资本公积”科目核算资本公积的增减变动情况,并分别“资本溢价(股本溢价)”、“其他资本公积”进行明细核算。经股东大会或类似机构决议,用资本公积转增资本,冲减资本公积(资本溢价或股本溢价)。

(一) 资本溢价(或股本溢价)的核算

1. 资本溢价

收到投资者投入资金,按实际收到金额或确定的价值,借记“银行存款”、“固定资产”等账户,按其在注册资本中所占的份额,贷记“实收资本(或股本)”账户,按其差额,贷记“资本公积——资本(或股本)溢价”账户。

【例11-7】 君益有限责任公司由甲、乙、丙三股东各自出资1 000 000元设立。设立时的实收资本为3 000 000元。经三年的经营,该企业留存收益1 500 000元。这时有投资者有意参加该企业,并表示愿意出资1 800 000元仅占该企业股份的25%。

假设丁应缴出资额为X,则公司实收丁资金数额: X/(3 000 000 + X) = 25%,解方程式得:X = 1 000 000 元。超额缴入资金(作为资本公积部分) = 1 800 000 - 1 000 000 = 800 000元。

借:银行存款　　1 800 000
　贷:实收资本——丁　　1 000 000
　　资本公积——资本溢价　　800 000

2. 股本溢价

股份有限公司溢价发行股票,收到现金等资产时,按实际收到金额,借记“库存现金”、“银行存款”等账户,按股票面值和核定股份总额的乘积计算的金额,贷记“股本”账户,按溢价部分,贷记“资本公积——股本溢价”账户。

委托证券商代理发行股票而支付的手续费、佣金等,应从溢价发行收入中扣除,企业应按扣除手续费、佣金后的数额记入“资本公积”账户。

【例11-8】 B股份有限公司首次公开发行了普通股50 000 000股,每股面值1元,每股发行价4元。B公司以银行存款支付发行手续费、咨询费等费用共计6 000 000元。假定发行收入已全部收到,发行费用已支付,不考虑其他因素,B公司的会计处理如下:

(1) 收到发行收入时:

借:银行存款　　200 000 000
　贷:股本　　50 000 000
　　资本公积——股本溢价　　150 000 000

应增加的资本公积 = 50 000 000 × (4 - 1) = 150 000 000(元)

本例中,B股份有限公司溢价发行普通股,发行收入中等于股票面值的部分50 000 000元应记入“股本”科目,发行收入超出股票面值的部分150 000 000元记入“资本公积——股本溢价”科目。

(2) 支付发行费用时:

借:资本公积——股本溢价 6 000 000

  贷:银行存款 6 000 000

本例中,B股份有限公司的股本溢价150 000 000元高于发行中发生的交易费用6 000 000元,因此,交易费用可从股本溢价中扣除,作为冲减资本公积处理。

(二)其他资本公积的核算

其他资本公积是指除资本溢价(或股本溢价)项目以外所形成的资本公积,其中主要是直接计入所有者权益的利得和损失。

1. 采用权益法核算的股权投资

企业采用权益法核算时,长期股权投资的账面价值将随着被投资单位所有者权益的增减而增加或减少,以使长期股权投资的账面价值与应享有的被投资单位所有者权益的份额基本保持一致。因此,当被投资单位由于增资扩股等原因增加资本公积时,其所有者权益便得到了相应的增加,投资企业就应按其在被投资单位注册资本中所占的投资比例计算并调增长期股权投资的账面价值,同时相应调整资本公积。

【例11-9】 D有限责任公司2009年1月1日向Q公司投资,拥有Q公司20%的股份,并对Q公司有重大影响,Q公司长期股权投资采用权益法核算。2009年12月31日,Q公司净损益之外的所有者权益增加了2 000 000元。假定除此以外,Q公司的所有者权益没有变化,D有限责任公司的持股比例没有变化,Q公司资产的账面价值与公允价值一致,不考虑其他因素。

D有限责任公司的会计分录如下:

D有限责任公司增加的资本公积=2 000 000×20%=400 000(元)

借:长期股权投资——Q公司 400 000

  贷:资本公积——其他资本公积 400 000

2. 可供出售金融资产公允价值的变动

资产负债表日,可供出售金融资产的公允价值高于其账面余额的差额,借记"可供出售金融资产——公允价值变动"科目,贷记"资本公积——其他资本公积"科目;公允价值低于其账面余额的差额,作相反的会计分录。

【例11-10】 公司于2009年3月1日从二级市场购入甲公司股票10 000股,每股市价19.6元。发生交易费用4 000元,款项均以银行存款支付,企业将其作为可供出售金融资产进行管理和核算。2009年6月30日,该股票市价为每股17元。2009年12月31日,该股票市价为每股15元。2010年3月10日,企业以每股16.5元的价格将其出售,款项收到存入银行。

(1) 2009年3月1日购入股票:

借:可供出售金融资产——成本 200 000

  贷:银行存款 200 000

(2) 6月30日 确认公允价值变动:

借:资本公积——其他资本公积 30 000

  贷:可供出售金融资产——公允价值变动 30 000

(3) 12月31日 减值:

借:资产减值损失 50 000

  贷:资本公积——其他资本公积 30 000

    可供出售金融资产——公允价值变动 20 000

(4) 2010 年 3 月 10 日出售该股票:

借:银行存款　　165 000

　可供出售金融资产——公允价值变动　　50 000

　贷:可供出售金融资产——成本　　200 000

　　投资收益　　15 000

3. 自用房地产或存货转换为投资性房地产

自用房地产或存货转换为投资性房地产时,要分两种情况:(1)如果公允价值小于原账面价值的,其差额计入当期损失(公允价值变动损益,借方);(2)公允价值大于原账面价值的,不确认收益,其差额作为资本公积(其他资本公积),计入所有者权益。处置该项投资性房地产时,原计入所有者权益的部分应当转入处置当期损益(其他业务收入)。

【例 11-11】 2009 年某企业拥有一项房地产,过去作为企业一项存货,账面余额为 45 000 万元,未计提减值准备。4 月 15 日将该写字楼出租,该写字楼的公允价值为 47 000 万元。

借:投资性房地产——××写字楼(成本)　　47 000

　贷:开发产品　　45 000

　　资本公积—其他资本公积　　2 000

4. 金融资产的重分类

企业根据金融工具确认和计量准则将持有至到期投资重分类为可供出售金融资产的,应在重分类日按该项持有至到期投资的公允价值,借记"可供出售金融资产",已计提减值准备的,借记"持有至到期投资减值准备"科目,按其账面余额,贷记"持有至到期投资——投资成本、溢折价、应计利息"科目,按其差额,贷记或借记"资本公积——其他资本公积"科目。

【例 11-12】 甲股份有限公司为上市公司(以下简称甲公司),有关购入、持有和出售乙公司发行的不可赎回债券的资料如下:(1)2009 年 1 月 1 日,甲公司支付价款 1 100 万元(含交易费用),从活跃市场购入乙公司当日发行的面值为 1 000 万元、5 年期的不可赎回债券。该债券票面年利率为 10%,利息按单利计算,到期一次还本付息,实际年利率为 6.4%。当日,甲公司将其划分为持有至到期投资,按年确认投资收益。2009 年 12 月 31 日,该债券未发生减值迹象。(2)2010 年 1 月 1 日,该债券市价总额为 1 200 万元。当日,为筹集生产线扩建所需资金,甲公司出售债券的 80%,将扣除手续费后的款项 955 万元存入银行;该债券剩余的 20% 重分类为可供出售金融资产。要求:(1)编制 2009 年 1 月 1 日甲公司购入该债券的会计分录。(2)计算 2009 年 12 月 31 日甲公司该债券投资收益、应计利息和利息调整摊销额,并编制相应的会计分录。(3)计算 2010 年 1 月 1 日甲公司售出该债券的损益,并编制相应的会计分录。(4)计算 2010 年 1 月 1 日甲公司该债券剩余部分的摊余成本,并编制重分类为可供出售金融资产的会计分录。

(1) 2009 年 1 月 1 日甲公司购入该债券的会计分录:

借:持有至到期投资——成本　　1 000

　　　　　　　——利息调整　　100

　贷:银行存款　　1 100

(2) 计算 2009 年 12 月 31 日甲公司该债券投资收益、应计利息和利息调整摊销额:

该债券投资收益 = 1 100 × 6.4% = 70.4(万元)

该债券应计利息 = 1 000 × 10% = 100(万元)

该债券利息调整摊销额 = 100 − 70.4 = 29.6(万元)

借:持有至到期投资——应计利息　　100

　贷:投资收益　　70.4

　　持有至到期投资——利息调整　　29.6

(3) 2010年1月1日甲公司售出该债券的损益 = 955 - (800 + 56.32 + 80) = 18.68(万元)

借:银行存款　　955

　贷:持有至到期投资——成本　　800(1 000 × 80%)

　　　　　　　　——应计利息　　80 (100 × 80%)

　　　　　　　　——利息调整　　56.32(70.4 × 80%)

　　投资收益　　18.68(差额)

(4) 2010年1月1日甲公司该债券剩余部分的摊余成本 = 1 100 + 100 - 29.6 - 800 - 56.32 - 0 = 234.08(万元)

将剩余持有至到期投资重分类为可供出售金融资产的账务处理:

借:可供出售金融资产　　240(1 200 × 20%)

　贷:持有至到期投资——成本　　200(1 000 × 20%)

　　　　　　　　——应计利息　　20(100 × 20%)

　　　　　　　　——利息调整　　14.08(70.4 × 20%)

　　资本公积——其他资本公积　　5.92

(三) 资本公积转增资本的核算

在企业采用资本公积转增资本时,企业应按照转增的资本金额,借记"资本公积"科目,贷记"实收资本"或"股本"科目。

【例11-13】 甲公司为股份有限公司,经股东大会决议批准,将资本公积(股本溢价)20万元转增资本,原注册资本中A、B、C、D四个公司所占比例分别为25%、35%、20%和20%,该公司按法定程序已办完增资手续。则公司编制会计分录为

借:资本公积——股本溢价　　200 000

　贷:股本——A公司　　50 000

　　　　——B公司　　70 000

　　　　——C公司　　40 000

　　　　——D公司　　40 000

第四节　留存收益核算

一、留存收益含义及内容

留存收益是指企业从历年实现的利润中提取或形成的留存于企业的内部积累,包括盈余公积和未分配利润两类。

(一) 利润分配

利润分配是指企业根据国家有关规定和企业章程、投资者协议等,对企业当年可供分配的利润所进行的分配。

企业当年实现的净利润加上年初未分配利润(或减年初未弥补亏损)和其他转入后的余

额,为可供分配的利润。可供分配的利润按下列顺序分配:(1)提取法定盈余公积;(2)提取任意盈余公积;(3)向投资者分配利润。

(二)盈余公积

盈余公积是指企业按照有关规定从净利润中提取的积累资金。公司制企业的盈余公积包括法定盈余公积和任意盈余公积。法定盈余公积是指企业按照规定的比例从净利润中提取的盈余公积。任意盈余公积是指企业按照股东会或股东大会决议提取的盈余公积。

公司提取盈余公积主要可以用于以下两个方面:

1. 用于弥补亏损

公司发生亏损时,应由公司自行弥补。弥补亏损的渠道主要有三条:一是用以后年度税前利润弥补。按照现行制度规定,公司发生亏损时,可以用以后五年内实现的税前利润弥补,即税前利润弥补亏损的期间为五年。二是用以后年度税后利润弥补。公司发生的亏损经过五年未弥补足额的,未弥补亏损应用所得税后的利润弥补。三是以盈余公积弥补亏损。公司以提取的盈余公积弥补亏损时,应当由公司董事会提议,并经股东大会批准。

2. 转增资本

即所谓的"送红股"。公司将盈余公积转增资本时,必须经股东大会决议批准。在实际将盈余公积转增资本时,要按股东原有持股比例结转。盈余公积转增资本时,转增后留存的盈余公积的数额不得少于注册资本的25%。

(三)未分配利润

未分配利润是指企业实现的净利润经过弥补亏损、提取盈余公积和向投资者分配利润后留存在企业的、历年结存的利润。

二、盈余公积核算

企业应通过"盈余公积"科目,核算盈余公积的提取、使用等情况,并分别"法定盈余公积"、"任意盈余公积"进行明细核算。

企业按规定提取盈余公积时,借记"利润分配——提取法定盈余公积、提取任意盈余公积"科目,贷记"盈余公积"科目。经股东大会或类似机构决议用盈余公积弥补亏损或转增资本时,借记"盈余公积"科目,贷记"利润分配——盈余公积补亏"、"实收资本(或股本)"科目。经股东大会决议用盈余公积派送新股时,按派送新股计算的金额,借记"盈余公积"科目,按股票面值和派送新股总数计算的股票面值总额,贷记"股本"科目。

【例11-14】 甲公司2007年末税后净利润为500 000元,公司分别按10%和5%的比例提取法定盈余公积和任意盈余公积。

借:利润分配——提取法定盈余公积　　50 000
　　　　　　——提取任意盈余公积　　25 000
　贷:盈余公积——法定盈余公积　　　　50 000
　　　　　　——任意盈余公积　　　　　25 000

【例11-15】 甲公司经股东大会决议,用任意盈余公积100 000元弥补以前年度亏损。则甲公司编制会计分录为

借:盈余公积——任意盈余公积　　100 000
　贷:利润分配——盈余公积补亏　　100 000

【例11-16】 A股份有限公司按10送1的方案,用法定盈余公积派送新股100万股,每股

面值为1元。则甲公司编制会计分录为

借:盈余公积——法定盈余公积　　1 000 000

　贷:股本——普通股　　1 000 000

三、未分配利润核算

企业应通过“利润分配”科目,核算企业利润的分配(或亏损的弥补)和历年分配或弥补后的未分配利润(或未弥补亏损)。该科目应分别“提取法定盈余公积”、“提取任意盈余公积”、“应付现金股利或利润”、“盈余公积补亏”、“未分配利润”等进行明细核算。企业未分配利润通过“利润分配——未分配利润”明细科目进行核算。

年度终了,企业应将全年实现的净利润或发生的净亏损,自“本年利润”科目转入“利润分配——未分配利润”科目,并将“利润分配”科目所属其他明细科目的余额,转入“未分配利润”明细科目。结转后,“利润分配——未分配利润”科目如为贷方余额,表示累积未分配的利润数额;如为借方余额,则表示累积未弥补的亏损数额。

第五节　所有者权益在报表中的列示

“实收资本(或股本)”项目反映企业实际收到的资本总额,本项目根据“实收资本(或股本)”账户的期末贷方余额填列。

“资本公积”项目反映企业收到投资者出资额超过其在注册资本或股本中所占份额的部分及直接计入所有者权益的利得或损失,本项目根据“资本公积”账户的期末贷方余额填列。

“盈余公积”项目反映企业利润分配过程中所积累的法定盈余公积和任意盈余公积的金额,本项目根据“盈余公积”账户的期末贷方余额填列。

“未分配利润”项目反映企业尚未分配的利润或留待以后年度弥补的亏损。编制年度会计报表时,本项目应根据“利润分配”账户的期末贷方余额填列,如为借方余额,以减号填列。

【本 章 小 结】

所有者权益是所有者在企业中享有的经济利益,是指资产扣除负债后由所有者应享的剩余利益。所有者权益包括实收资本、资本公积、盈余公积和未分配利润。盈余公积和未分配利润统称留存收益。留存收益是指企业从历年实现的利润中提取或形成的留存于企业的内部积累。

实收资本是指企业按照章程规定或合同、协议约定,接受投资者投入企业的资本。实收资本的构成比例即投资者的出资比例或股东的股权比例,是确定所有者在企业所有者权益中份额的基础,也是企业进行利润或股利分配的主要依据。

资本公积是企业收到投资者出资额超出其在注册资本(或股本)中所占份额的部分,以及直接计入所有者权益的利得和损失等。

资本公积包括资本溢价(或股本溢价)和直接计入所有者权益的利得和损失等。形成资本溢价(或股本溢价)的原因有溢价发行股票、投资者超额缴入资本等。

盈余公积是指企业按照有关规定从净利润中提取的积累资金。公司制企业的盈余公积包

括法定盈余公积和任意盈余公积。法定盈余公积是指企业按照规定的比例从净利润中提取的盈余公积。任意盈余公积是指企业按照股东会或股东大会决议提取的盈余公积。

未分配利润是指企业实现的净利润经过弥补亏损、提取盈余公积和向投资者分配利润后留存在企业的、历年结存的利润。

第十二章

收入、费用和利润

【学习目标】

通过本章学习,深刻理解销售商品收入的确认条件;掌握销售商品收入计量的确定及其核算;掌握完工百分比法确认提供劳务收入的核算、让渡资产使用权的使用费收入的核算;掌握管理费用、财务费用和销售费用核算内容、利润构成内容、营业外收入和营业外支出的核算;掌握结转本年利润的方法及利润分配会计处理。

【能力目标】

能够正确核算销售商品收入;运用完工百分比法核算提供劳务收入;运用实际利率法摊销未实现融资收益;正确核算让渡资产使用权的使用费收入、费用、本年利润、利润分配等。

12-1-1/3



3604083140　　江西增值税专用发票　　№0065015

此联不作报销、扣款凭证使用　　开票日期：2009 年 12 月 18 日

购货单位	名　　称：九江益鑫机械有限公司 纳税人识别号：360403134056005 地 址、电 话：九江市庐峰东路 50 号 8182455 开户行及账号：工行九江庐峰支行 40346097962	密码区	>09682*-536//32 1435829<*678959+- <1398-686<79>56 409-8-85><56>>8	加密版本：01 3606083140 0065015

货物或应税劳务名称	规格型号	单位	数量	单价	金额	税率	税额
油泵	CY-18	台	200	1 200	240 000.00	17%	40 800.00
合　计					¥ 240 000.00	17%	¥ 40 800.00
价税合计（大写）	⊗贰拾捌万捌仟零捌佰元整				（小写）¥ 280 800.00		

销货单位	名　　称：江西九瑞油泵油嘴有限公司 纳税人识别号：360402309264078 地 址、电 话：九江市莲花路 128 号 8189866 开户行及账号：工行九江莲花支行 34520294168	备注	江西九瑞油泵油嘴有限公司 360402309264078 发票专用章

收款人：　　复核：　　开票人：肖英　　销货单位：（章）

第一联 记账联 销货方记账凭证

12-1-2/3



中国工商银行 进账单（收账通知）　3

2009 年 12 月 18 日

出票人	全　称	九江益鑫机械有限公司	收款人	全　称	江西九瑞油泵油嘴有限公司
	账　号	40346097962		账　号	34520294168
	开户银行	工行九江庐峰支行		开户银行	工行九江莲花支行

金额	人民币（大写）	贰拾捌万捌仟零捌佰元整	千	百	十	万	千	百	十	元	角	分
				¥	2	8	0	8	0	0	0	0

票据种类	转账支票	票据张数	1
票据号码	03162803		

复核　　记账

中国工商银行九江莲花支行 2009年12月18日 转讫

开户银行盖章

此联是收款人开户银行交给收账人的收账通知

12-1-3/3

江西九瑞油泵油嘴有限公司产成品出库单

客户名称：益鑫机械有限公司　　2009年12月18日　　№0901213

产品名称	规格	计量单位	应发数量	实发数量	单位成本	金额
油泵	CY-18	台	200	200	960	192 000.00
合　计						¥192 000.00

第三联 记账联

会计：董旭　　仓库管理员：毛　睿　　制单：王盼

12-2



江西省九江市货物销售统一发票

记账联

九江市　发票代码136041061029　发票号码　00071714

客户：九江市庐山区供销社　　2009年12月26日

品名或项目	规格或说明	单位	数量	单价	金额（百）	（十）	（元）	（角）	（分）
出油阀	16S 中头	个	1	936	9	3	6	0	0
合计人民币（大写）	玖佰叁拾陆元零角零分				¥936.00				

超过拾元按剪截金额报销

第三联 记账联

收款单位发票专用章　　收款人：　　开票人：张英

发票查询网站：www.jx-n-tax.gov.cn

现金收讫

兑奖区　136041061029　00071714

由兑付奖金者剪下自行剪下无效

刮奖须知

一、刮开刮奖区即显示是否中奖，期限为取得发票之30日内；

二、奖项设置：一等奖500元，二等奖50元，三等奖20元，四等奖10元，五等奖5元。

三、一等奖由消费者到开票单位主管国税机关办税服务厅兑奖，中二三四五等奖由开票单位当场垫付；

四、凡假、废票和逾期票等违章发票，一律不得兑奖，并请拨打举报电话。

12-3-1/5

财务说明书——记账凭证附件　　NO.091215

12月11日，向南昌市电机销售有限公司销售DA16型号喷油嘴200个，单价900元/个，鉴于购销双方友好关系协议约定分3次付款，第一次付清账款的40%及全额增值税，余款在两年内付清，每年支付一次，每次支付总价款的30%，增值税专用发票于第一次付款时开具，货已发出。双方销售合同中规定，南昌市电机销售有限公司在支付了首期款之后将拥有这200个DA16型号喷油嘴的所有权。

银行同期贷款利率为5.5%。

分期收款合同备查文件 JRBY-12-21.

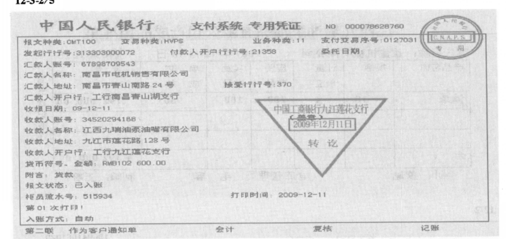


总经理：林俊杰

2009年12月11日

江西九瑞油泵油嘴有限公司

12-3-2/5



中国人民银行 支付系统 专用凭证 NO 000078628760

报文种类：CMT100 交易种类：HVPS 业务种类：11 支付交易序号：0127031

发起行行号：313303000072 付款人开户行行号：21358 委托日期：

汇款人账号：67898709543

汇款人名称：南昌市电机销售有限公司

汇款人地址：南昌市青山南路 24 号 接受行行号：370

汇款人开户行：工行南昌青山湖支行

收报日期：09-12-11

收款人账号：34520294168

收款人名称：江西九瑞油泵油嘴有限公司

收款人地址：九江市莲花路 128 号

收款人开户行：工行九江莲花支行

货币符号、金额：RMB102 600.00

附言：货款

报文状态：已入账

柜员流水号：515934 打印时间：2009-12-11

第 01 次打印！

入账方式：自动

第二联 作为客户通知单 会计 复核 记账

中国工商银行九江莲花支行 2009年12月11日 转讫

12-3-3/5

3604083140 江西增值税专用发票 №0065012

此联不作报销、扣税凭证使用 开票日期：2009 年 12 月 11 日

购货单位	名称：南昌市电机销售有限公司 纳税人识别号：360111328907654 地址、电话：南昌市青山南路 24 号 6747932 开户行及账号：工行南昌青山湖支行 67898709543	密码区	>5750977*-536//32 2124678<*56932+- <56879-686<79>56 409-8-85><56>>8	加密版本：01 3606083140 0065012		

货物或应税劳务名称	规格型号	单位	数量	单价	金额	税率	税额
喷油嘴	DA16	个	200	900	180 000.00	17%	30 600.00
合 计					¥ 180 000.00	17%	¥ 30 600.00
价税合计（大写）	⊗贰拾壹万零陆佰元整				（小写）¥ 210 600.00		

销货单位	名称：江西九瑞油泵油嘴有限公司 纳税人识别号：360402309264078 地址、电话：九江市莲花路 128 号 8189866 开户行及账号：工行九江莲花支行 34520294168	备注	江西九瑞油泵油嘴有限公司 360402309264078 发票专用章

收款人： 复核： 开票人：肖英 销货单位：（章）

第一联：记账联 销货方记账凭证

国税函（2008）562 号南昌印钞厂

12-3-4/5

江西九瑞油泵油嘴有限公司分期收款商品出库单

客户名称：南昌市电机销售有限公司 2009 年 12 月 11 日 №0901201

产品名称	规格	计量单位	应发数量	实发数量	单位成本	金额
喷油嘴	DA16	个	200	200	720	144 000.00
合 计						¥144 000.00

会计：董旭 仓库管理员：毛 蓉 制单：王盼

第三联 记账联

12-3-5/5

江西九瑞油泵油嘴有限公司分期收款发出商品收入计算表

时间（年）	0	1	2	合 计
折现率	5.50%	5.50%	5.50%	
现值系数	1.00000	0.94787	0.89845	
现金流量	72 000.00	54 000.00	54 000.00	180 000.00
现值	72 000.00	51 184.98	48 516.30	171 701.28
差额	0.00	2 815.02	5 483.70	8 298.72

会计：董旭　　复核：张有才　　制单：江文

12-4-1/3

中国工商银行（赣）
转账支票存根联
BN/02 06367012

附加信息：
支票号 D6367012

出票日期：2009年12月24日

收款人：	鹰潭宇星公司
金　额：	¥140 400.00
用　途：	付销售退回货款

单位主管　　会计

12-4-2/3

3604083140　　江西增值税专用发票　　№0065025
销项负数
此联不作报销、扣款凭证使用　　开票日期：2009年12月7日

购货单位	名　　称：鹰潭市宇星机械有限公司 纳税人识别号：360602459030965 地 址、电 话：鹰潭市胜利路20号3788730 开户行及账号：建行胜利路支行25809324869	密码区	>31789*-536//32 3490876<*56932+- <1234686<79>56 409-8-85><56>>8	加密版本：01 3606083140 0065025

货物或应税劳务名称	规格型号	单位	数量	单价	金额	税率	税额
油泵	CY-18	台	-100	1 200	-120 000.00	17%	-20 400.00
合　计					-¥120 000.00	17%	-¥20 400.00
价税合计（大写）	⊗壹拾肆万零肆佰元整				（小写）-¥140 400.00		

销货单位	名　　称：江西九瑞油泵油嘴有限公司 纳税人识别号：360402309264078 地 址、电 话：九江市莲花路128号8189866 开户行及账号：工行九江莲花支行34520294168	备注	江西九瑞油泵油嘴有限公司 360402309264078 发票专用章

收款人：　　复核：　　开票人：肖英　　销货单位：（章）

国税函（2008）562号海南华森实业公司

第一联：记账联　销货方记账凭证

12-4-3/3

江西九瑞油泵油嘴有限公司退货商品入库单

退货单位名称：宇星机械有限公司 2009年12月24日 №00901201

产品名称	规格	计量单位	交付数量	成本	实收数量	销售单价	金额	增值税额
油泵	CY-18	台	100	960	100	1 200	120 000	20 400

第三联 记账联

会计：董旭 仓库管理员：毛 蓉 制单：王盼

12-5

江西九瑞油泵油嘴有限公司产品销售成本计算表

2009年12 月 31 日

产品名称	销售数量	单位	加权平均单价	出库总成本	备注
油泵 CY-18	800	台	1 000	800 000	
喷油嘴 DA16	500	个	700	350 000	
喷油嘴 DLLA	300	个	320	96 000	
出油阀 16S	100	个	850	85 000	
柱塞 φ12	100	个	740	74 000	
合　计				1 405 000	

会计主管：张有才 复核：苏杭 制表：王盼

12-6

G008658 (实习专用) 九江

九 江 —— 南 昌 T195次

2009年12月08日 20:13开 06车102号

全 价 24.00 元 新空调硬座特快

限乘当日当次车

在3日内到有效

2135211840423 G008658 1257933090:484479562114459693436:30890

12-7



九江市广告业统一发票

发票联

发票代码：2659874001

客户名称：江西九瑞油泵油嘴有限公司　开票日期：2009年12月14日　发票号码：36043957

项目	摘要	数量	单价	十	万	千	百	十	元	角	分
广告费用	按月支付	月	1200		¥	1	2	0	0	0	0

合计金额（大写）⊗万壹仟贰佰零拾零元零角零分

收款单位（盖发票专用章有效）　开票人：陈聪

第二联 发票联

现金付讫

12-8



国家税务局系统

行政性收费专用收据

国财 03401　№00459537

填发日期：2009年12月4日　征收机关：九江市国家税务局

纳税人识别号	360412020883266	交款单位（人）	江西九瑞油泵油嘴有限公司
项目	单价	数量	金额
购买发票	0.07	100	70.00
金额合计（大写）	柒拾元整	¥70.00	
税务机关（盖章）	填票人（章）	备注：	

第二联（收据）交款单位（人）作交费凭证

现金付讫

12-9



中国工商银行　INDUSTRIAL AND COMMERCIAL BANK OF CHINA　业务收费凭证

2009年12月1日

户名：江西九瑞油泵油嘴有限公司　账号：34520294168

项目	起止号码	数量	工本费	邮电费	手续费	其他	小计
转账支票	109801—109820	20	0.5				10.00
现金支票	303601—303620	20	0.5				10.00
合计							20.00

大写金额：（人民币）贰拾元整　备注：

划款方式　□现金　■转账

第三联 回单联

中国工商银行九江浔阳支行　2009年12月1日　转讫

【任务提示】

上述涉及收入、费用、利润业务相关的销售发票记账联、销售退回单据、分期收款销售单据、差旅费发票、广告费发票、销售成本结转单等原始凭证，本章将解决收入、费用、利润业务的确认与计量问题。

第一节 收入核算

一、收入含义及分类

(一) 收入含义

收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。其中，日常活动是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的其他活动。

(二) 收入分类

按照收入的性质，可分为商品销售收入、劳务收入和让渡资产使用权的收入、建造合同收入等。销售商品的收入主要是指取得货币资产方式的商品销售；提供劳务的收入主要有提供旅游、运输、饮食、广告、理发等所获得的收入；让渡资产使用权的收入是指提供他人使用本企业的资产而取得的收入；建造合同收入是指企业承担建造合同所形成的收入。

按照企业经营业务的主次分类，可以分为主营业务收入和其他业务收入。主营业务收入是指企业为完成其经营目标从事的经常性活动实现的收入。如工业企业制造并销售产品的收入。其他业务收入是指企业除主营业务收入以外的其他销售收入。工业企业的其他业务收入主要包括对外销售材料、对外出租包装物、商品或固定资产、对外转让无形资产使用权。

二、销售商品收入的确认条件及计量

(一) 销售商品收入的确认

1. 确认的含义和基本条件

确认是指将某个项目作为一项资产、负债、收入、费用等正式地入账并列入企业财务报表的过程。具体到收入，其确认指将某个项目作为收入要素记账，并在利润表上反映。根据收入要素确认的一般原则，某项目作为收入加以确认，必须符合两项基本条件，即：(1) 与收入项目有关的经济利益能够流入企业；(2) 收入能够可靠地计量。

2. 销售商品收入的确认条件

会计准则规定，销售商品收入只有同时符合五项条件时，才能予以确认：

(1) 企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方。

判断一项商品所有权上的主要风险和报酬是否已转移给买方，需要视不同情况而定：

① 大多数情况下，所有权上的风险和报酬的转移伴随着所有权凭证的转移或实物的交付而转移。

② 有些情况下，企业已将所有权凭证或实物交付给买方，但商品所有权上的主要风险和报酬并未转移。企业可能在以下几种情况下保留商品所有权上的主要风险和报酬：一是，企业销售的商品在质量、品种、规格等方面不符合合同规定的要求，又未根据正当的保证条款予以弥补，因而仍负有责任。二是，企业销售商品的收入是否能够取得取决于买方（代销方或受托方）销售其商品的收入是否能够取得。三是，企业尚未完成售出商品的安装或检验工作，且此项安装或检验任务是销售合同的重要组成部分。四是，销售合同中规定了因特定原因买方有

权退货的条款,而企业又不能确定退货的可能性。

③ 有些情况下,企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给买方,但实物尚未交付,这时应在所有权上的主要风险和报酬转移时确认收入。

(2) 企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出的商品实施控制。企业将商品所有权上的主要风险和报酬转移给买方后,如仍然保留通常与所有权相联系的继续管理权,或仍然对售出的商品实施控制,则此项销售不能成立,不能确认相应的销售收入。如企业对售出的商品保留了与所有权无关的管理权,则不受本条件的限制。

(3) 收入的金额能够可靠地计量,是指收入的金额能够合理地估计。企业在销售商品时,商品销售价格通常已经确定。但是,由于销售商品过程中某些不确定因素的影响,也有可能存在商品销售价格发生变动的情况。在这种情况下,新的商品销售价格未确定前通常不应确认为销售商品收入。

(4) 与交易相关的经济利益能够流入企业。经济利益是指直接或间接流入企业的现金或现金等价物。在销售商品的交易中,与交易相关的经济利益即为销售商品的价款。相关的经济利益能够流入企业是指价款收回的可能性大于不能收回的可能性时,即认为价款能够收回。一般情况下,企业售出的商品符合合同或协议规定的要求,并已将发票账单交付买方,买方也承诺付款,即表明销售商品的价款能够收回。企业销售商品时,如估计价款收回可能性不大,即使收入确认的其他条件均已满足,也不应当确认收入。

(5) 相关的收入和成本能够可靠地计量。成本不能可靠地计量,相关的收入也不能确认,则无法确认收入。

(二) 销售商品收入的计量

一般情况下,企业销售商品收入的金额应按照从购货方已收或应收合同或协议价款确定,但已收或应收的合同或协议价格不公允的除外。企业在确定销售商品收入的金额时,不应考虑预计可能发生的现金折扣、销售折让。销售商品收入的金额应是扣除商业折扣后的净额。

三、销售商品收入的会计核算

在进行销售商品的会计处理时,首先要考虑销售商品收入是否符合收入的确认条件。符合的,企业应及时确认收入,并结转相关销售成本。不符合销售收入确认的五个条件中的任何一条,均不应确认收入。

(一) 设置账户

1. "主营业务收入"科目

用来核算企业经营主营业务所取得的收入。其贷方核算企业实现的主营业务收入额,其借方核算由于销售退回或其他原因应冲减的收入及期末结转额,结转后本科目应无余额。本科目应按主营业务种类设置明细账。

2. "主营业务成本"科目。用来核算企业经营主营业务而发生的实际成本。其借方主要核算销售各种商品、提供劳务等的实际成本;其贷方主要核算因销售退回等减少的主营业务成本及期末结转额,结转后本科目一般无余额。本科目应按主营业务的种类设置明细账。

3. "发出商品"科目

核算已发出但尚未确认收入的商品成本,借方核算已经发出但尚未确认收入的发出商品的成本;贷方核算当确认收入后应从本科目转出的主营业务成本,期末借方余额反映企业已经发出但尚未确认收入的发出商品成本。本科目按商品种类设置明细账。

（二）销售商品收入会计处理流程

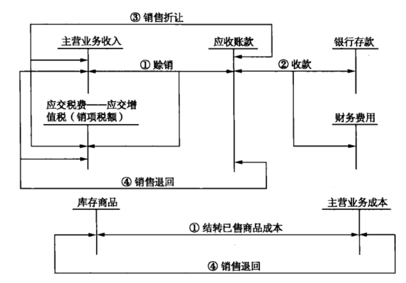


图 12-1 销售商品收入会计处理流程

（三）销售商品收入的会计处理

1. 一般销售商品收入处理

【例 12-1】 甲企业 2009 年 11 月份销售一批产品给乙企业，产品售价为 400 000 元，增值税率为 17%，产品品种、质量均按合同约定的标准提供，产品已发出，收到乙企业开出的承兑期为 3 个月的商业承兑汇票，该批产品的实际成本为 300 000 元。

本例中，甲企业已将该批产品的所有风险和报酬转移给乙企业，收入可计量，成本已经确定，应确认收入实现，甲单位应作如下会计分录：

（1）确认收入时：

借：应收票据 468 000

贷：主营业务收入 400 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 68 000

（2）结转成本时：

借：主营业务成本 300 000

贷：库存商品 300 000

2. 销售商品不符合收入确认条件的会计处理

如销售商品不符合收入确认条件，则不应确认收入。已发出的商品将其成本转入“发出商品”科目，已收到的货款作为“预收账款”处理。

【例 12-2】 甲企业于 2010 年 6 月 18 日以托收承付方式向乙企业销售一批商品，成本为 20 000 元，增值税发票上注明售价为 35 000 元，增值税为 5 950 元。甲企业在商品发出后得知乙企业资金周转发生暂时困难。

本例中，此项收入目前收回的可能性不大，因此，甲企业在发出该商品时不能确认收入，应作如下会计分录：

（1）发出商品时：

借:发出商品　20 000
　贷:库存商品　20 000
(2) 将增值税发票上注明的增值税转入应收账款:
借:应收账款——乙企业(销项税额)　5 950
　贷:应交税费——应交增值税(销项税额)　5 950
按上例,假如甲企业得知乙企业经营情况好转,乙企业承诺近期付款,甲企业可确认收入。
(3) 借:应收账款——乙企业　35 000
　　贷:主营业务收入　35 000
同时,结转成本:
借:主营业务成本　20 000
　贷:发出商品　20 000
(4) 收到货款时:
借:银行存款　40 950
　贷:应收账款——乙企业　35 000
　　　　——乙企业(销项税额)　5 950

3. 销售商品涉及商业折扣、现金折扣和销售折让的处理

(1) 商业折扣。直接按照折扣后的金额做账,商业折扣不影响销售商品收入的计量。

(2) 现金折扣。是在销售商品收入金额确定的情况下,债权人为鼓励债务人在规定的期限内付款而向债务人提供的债务扣除。现金折扣的处理方法:①总价法按不扣除现金折扣的金额计量收入。现金折扣在实际发生时计入发生当期财务费用;②净价法——按合同总价款扣除现金折扣的金额计量收入。在我国会计实务中,采用的是总价法来核算。

(3) 销售折让。它是指企业因售出商品的质量不合格等原因而在售价上给予的减让。销售折让在实际发生时冲减当期销售收入,并按抵减后的销售收入计算应纳增值税。如果尚未确认销售收入,对方来函要求给予折让且销售方同意的,则销售方直接按照扣除折让后的价款确认收入即可。销售折让属于资产负债表日后事项的,应按《企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项》的相关规定进行处理。

【例 12-3】 A 企业销售商品给乙企业,增值税专用发票上注明售价为 100 000 元,增值税 17 000 元。货到后,买方发现商品质量不合格要求在价格上给予 5% 折让,A 企业同意并办妥了有关手续。假定 A 企业已确认销售收入。

借:主营业务收入　5 000
　应交税费——应交增值税(销项税额)　850
　贷:应收账款——乙企业　5 850

4. 销售退回的处理

销售退回是指企业售出的商品,因质量、品种或规格不符合合同要求等原因而发生的退回。购买方退货既可能发生在收入确认以前,也可能发生在收入确认以后,销售退回应分别按照不同情况进行处理:

(1) 未确认收入的已发出商品的退回。此种销售退回的会计处理比较简单,只须将已记入"发出商品"科目的商品成本转回"库存商品"科目。如果销售方采用计划成本或售价核算,则应按计划成本或售价记入"库存商品"科目,并计算成本差异或商品进销差价。如果对方未

入账,退回增值税专用发票,则借记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目,贷记“应收账款”科目。

(2)已确认收入的销售退回,必须在不同的销售时间作相应的会计处理。不论是当年的销售还是以前年度的销售,只要退回的时间不在会计报表的编报期,一般均应冲减退回当月的销售收入,同时冲减退回当月的销售成本。借记“主营业务收入”、“应交税费——应交增值税(销项税额)”等科目,贷记“银行存款”等科目。

如该项销售已经发生现金折扣,应在退回当月一并调整,借记有关科目,贷记“财务费用”等科目;企业发生销售退回时,按规定允许扣减当期销项税的,应用红字冲减“应交税费——应交增值税”科目“销项税额”专栏。

销售退回属于资产负债表日后事项的,应按《企业会计准则第29号——资产负债表日后事项》的相关规定进行处理。

【例12-4】 A公司2010年12月20日向B公司销售商品,增值税专用发票上注明的货款为500 000元、增值税85 000元,该批商品的成本为425 000元。合同规定的现金折扣条件为2/10、1/20、n/30,买方已于12月29日付讫了货款及增值税,并享受了现金折扣10 000元。A公司所得税率为25%,若2011年5月20日发生退货及退款。要求编制A公司相关会计分录。

(1)冲减收入:

	借方	贷方
借:主营业务收入	500 000	
应交税费——应交增值税(销项税额)	85 000	
贷:银行存款		575 000
财务费用		10 000

(2)同时,冲减主营业务成本:

	借方	贷方
借:库存商品	425 000	
贷:主营业务成本		425 000

5. 预收款销售

预收款销售是指购买方在商品尚未收到前按合同或协议约定分期付款,销售方在收到最后一笔款项时才交付商品给购货方的销售方式。商品交付前预收货款作为销售方的一项负债处理,待商品实际交付时确认销售收入。

【例12-5】 甲公司2010年3月20日与乙公司签订协议,采用预收款方式向乙公司销售商品。该批商品实际成本为790 000元。协议约定,该批商品销售价格为1 000 000元,增值税额为170 000元;乙公司应在协议签订时预付60%的货款(按销售价格计算),剩余货款于2个月后支付。

(1)3月20日收到60%货款时:

	借方	贷方
借:银行存款	600 000	
贷:预收账款——乙公司		600 000

(2)2个月后收到剩余货款及增值税税额时:

	借方	贷方
借:预收账款——乙公司	600 000	
银行存款	570 000	
贷:主营业务收入		1 000 000
应交税费——应交增值税(销项税额)		170 000

(3) 借:主营业务成本　　700 000
　　贷:库存商品　　700 000

6. 分期收款销售商品

(1) 合同或协议明确规定销售商品需要延期收取价款,如分期收款销售商品,实质上具有融资性质的。应当按照应收的合同或协议价款的公允价值(通常为现销价格或未来现金流量现值)确定销售商品收入金额。应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差额,应当在合同或协议期间内,按照应收款项的摊余成本和实际利率计算确定的摊销金额,计入当期损益(冲减财务费用)。

(2) 会计实务中,基于重要性原则,应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差额,若采用实际利率法进行摊销与采用直线法进行摊销结果相差不大的也可以采用直线法进行摊销。

(3) 如果涉及增值税,则再贷记"应交税费——应交增值税(销项税额)"科目,金额按照发票售价乘以增值税税率计算。

(4) 对于未实现融资收益应采用实际利率法进行摊销,摊销额增加每期收益,即冲减"财务费用"科目。

(5)按照税法,合同确认收款日为分期收款销售确认时点,所以税款金额不得折现。

【例12-6】 F公司于2010年1月1日采用分期收款方式销售大型设备,成本400万元,合同价格为600万元,增值税税率为17%,分3年于每年年末收取。假定该大型设备现销价格为500万元。应收款项的实际利率为9.7%,每年摊销未实现融资收益计算如表12-1所示。

表12-1　未实现融资收益摊销的计算确定

年　份	每年应收款①	摊销未实现融资收益②=期初④×9.7%	应收款成本减少额③=①-②	应收款摊余成本期末④=期初④-③
2010	2 000 000	485 000	1 515 000	3 485 000
2011	2 000 000	338 045	1 661 955	1 823 045
2012	2 000 000	176 955	1 823 045	0
合　计	6 000 000	1 000 000		

该公司有关会计处理如下:

(1) 2010年1月1日分期收款销售设备时:

借:长期应收款　　6 000 000
　银行存款　　1 020 000
　贷:主营业务收入　　5 000 000
　　未实现融资收益　　1 000 000
　　应交税费——应交增值税(销项税额)　　1 020 000
借:主营业务成本　　4 000 000
　贷:库存商品　　4 000 000

(2) 2010年12月31日按合同收取款项时:

借:银行存款　　2 000 000
　贷:长期应收款　　2 000 000

(3) 2010年12月31日摊销未实现融资收益时:

借:未实现融资收益　　485 000

　贷:财务费用　　485 000

(4) 2011 年 12 月 31 日按合同收取款项时:

借:银行存款　　2 000 000

　贷:长期应收款　　2 000 000

(5) 2011 年 12 月 31 日摊销未实现融资收益时:

借:未实现融资收益　　338 045

　贷:财务费用　　338 045

(6) 2012 年 12 月 31 日按合同收取款项时:

借:银行存款　　2 000 000

　贷:长期应收款　　2 000 000

(7) 2012 年 12 月 31 日摊销未实现融资收益时:

借:未实现融资收益　　176 955

　贷:财务费用　　176 955

7. 附有销售退回条件的商品销售

附有销售退回条件的商品销售是指购买方依照有关协议有权退货的销售方式。在这种销售方式下应分情况处理。

(1) 如果企业不能合理地确定退货可能性的,通常在售出商品的退货期满时确认收入。比如,采用托收承付结算方式销售商品时,如果合同规定是验货承付,其承付期为 10 天,购买方经检验后 10 天内付款,如果不能合理估计购买方退货的可能性,就应该在商品运达购买方 10 天之后,在购买方无异议的情况下,方可确认销售收入。

【例 12-7】 A 公司系增值税一般纳税人企业,2010 年 10 月 19 日采用托收承付结算方式销售一批甲商品给 B 公司,增值税专用发票上注明的金额为:货款 2 000 000 元、增值税 340 000元,合同规定,验货承付,商品运输期限 10 天,承付期 10 天,该批商品的成本为 1 600 000元。其会计分录(商品发出时的会计分录)为:

借:发出商品——B 公司　　1 600 000

　贷:库存商品——甲商品　　1 600 000

借:应收账款——B 公司　　340 000

　贷:应交税费——应交增值税(销项税额)　　340 000

(2) 如果能够合理估计退货可能性并确认与退货相关的负债的,通常在发出商品时确认收入。

能够合理估计退货可能性时的具体处理程序:销售时全额确认收入,在月底时再按估计的销售退回金额抵减收入和成本,差额计入应付账款。实际发生销售退回时,再根据具体情况做出不同的处理。

【例 12-8】 H 公司为增值税一般纳税人(增值税税率为 17%),所得税率为 25%。H 公司于 2010 年 3 月 10 日销售商品给 W 公司,销售总价为 200 000 元(不含增值税),总销售成本为 170 000 元。双方签订协议 W 公司有权退货,根据经验估计 W 退货可能性为 10%。商品已发出,款项尚未收到。增值税专用发票已开具,不考虑其他税费。6 月 10 日前 W 公司有权退货,实际发生销售退回时增值税额可冲减。

H 公司的账务处理如下:

(1) 3月10日发出商品时:

借:应收账款　234 000
　贷:主营业务收入　200 000
　　应交税费——应交增值税(销项税额)　34 000
借:主营业务成本　170 000
　贷:库存商品　170 000

(2) 3月31日确认估计10%的销售退回:

借:主营业务收入　20 000
　贷:主营业务成本　17 000
　　应付账款　3 000

(3) 根据所得税会计准则规定,应付账款的账面价值是3 000元,计税基础是0,由此产生可抵扣暂时性差异3 000元,确认递延所得税资产750元。

借:递延所得税资产　750
　贷:所得税费用　750

(4) 6月10日前发生销售退回,实际退货量为10%时,款项已经支付。

根据《增值税专用发票使用规定》,H公司凭购买方W公司提供的《开具红字增值税专用发票申请单》开具红字专用发票,在防伪税控系统中以销项负数开具。红字专用发票应与《通知单》对应。并且还应在开具红字专用发票后将该笔业务的相应记账凭证复印件报送主管税务机关备案。

借:库存商品　17 000
　应付账款　3 000
　应交税费——应交增值税(销项税额)　3 400
　贷:银行存款　23 400

(5) 该笔业务已经结束,应付账款的账面价值是0,计税基础是0,可抵扣暂时性差异消失,转回已经确认的递延所得税资产。

借:所得税费用　750
　贷:递延所得税资产　750

8. 售后回购核算

售后回购(不包括以旧换新业务)是指根据销售合同规定,在出售后一段时间内再按合同规定的价格和条件予以购回的销售行为。售后回购是否确认收入,应视商品所有权上的主要风险和报酬是否转移以及销售方是否放弃对商品的控制而定。通常,在售后回购的方式下,因商品所有权上的风险和报酬并未发生实质性的转移,本质上属于企业的融资行为,不应当确认收入,收到的款项应确认为负债。

回购价格大于原售价的差额,应在回购期间按期计提利息,计入财务费用。如有确凿证据表明售后回购交易满足销售商品收入确认条件的,销售的商品按售价确认收入,回购的商品作为购进商品处理。

【例12-9】 A公司2010年8月19日与B公司签订一份购销合同,向B公司销售甲产品1 000件,单价200元/件,单位成本160元/件,货款及增值税已经收到存入银行,但该合同规定,A公司在发货2个月后按210 000元回购原商品,B公司不得随意处置甲商品。2010年10月19日A公司按照合同规定予以回购,货款及增值税已通过银行付讫(注:A公司的增值税

税率为17%)。有关会计处理如下:

(1) 销售商品时:

借:银行存款 234 000

贷:库存商品——甲商品 160 000

应交税费——应交增值税(销项税额) 34 000

其他应付款 40 000

(2) 2010年9月及10月分别计提利息:

借:财务费用 5 000

贷:其他应付款 5 000

(3) 回购甲产品时:

借:库存商品——甲商品 160 000

其他应付款 50 000

应交税费——应交增值税(进项税额) 35 700

贷:银行存款 245 700

四、销售原材料等存货的核算

企业销售原材料、包装物等存货应视同商品销售,其收入确认和计量原则比照商品销售。企业销售原材料、包装物等存货实现的收入作为其他业务收入处理,结转的相关成本作为其他业务成本处理,分别通过"其他业务收入"和"其他业务成本"科目核算。

"其他业务收入"科目核算企业除主营业务以外的其他经营活动实现的收入,包括销售材料、出租包装物和商品、出租固定资产、出租无形资产等实现的收入。该科目贷方登记企业实现的各项其他业务收入,借方登记期末结转入"本年利润"科目的其他业务收入,结转后该科目应无余额。

"其他业务成本"科目核算企业除主营业务以外的其他经营活动所发生的成本,包括销售材料的成本、出租包装物的成本或摊销额、出租固定资产的折旧额、出租无形资产的摊销额。该科目借方登记企业结转或发生的其他业务成本,贷方登记期末结转入"本年利润"科目的其他业务成本,结转后该科目应无余额。

【例12-10】 甲公司销售原材料,增值税专用发票上注明价款为20 000元,税款为3 400元,款项已存银行。该批原材料的实际成本为16 000元。

(1) 取得原材料销售收入:

借:银行存款 23 400

贷:其他业务收入 20 000

应交税费——应交增值税(销项税额) 3 400

(2) 结转已销原材料的实际成本:

借:其他业务成本 16 000

贷:原材料 16 000

五、提供劳务收入的核算

(一) 在同一会计期内开始并完成的劳务

1. 确认原则

对于一次就能完成的劳务，或在同一会计期内开始并完成的劳务，应在提供劳务交易完成时确认收入，确认金额通常为从接受劳务方已收或应收合同或协议价款，确认原则可参照销售商品收入确认原则。

2. 会计处理

对于一次就能完成的劳务，企业应在提供劳务完成时按所确定的收入金额，借记“应收账款”、“银行存款”等科目，贷记“主营业务收入”等科目；同时，按提供劳务所发生的相关支出，借记“主营业务成本”等科目，贷记“银行存款”等科目。

【例12-11】 甲公司于2010年3月12日接受一项设备安装任务，该安装任务可一次完成，合同总价款为90 000元，实际发生安装成本50 000元。假定安装业务属于甲公司的主营业务。甲公司编制会计分录如下：

(1) 借：应收账款（或银行存款）	90 000	
贷：主营业务收入		90 000
(2) 同时结转成本：		
借：主营业务成本	50 000	
贷：银行存款等		50 000

对于一次就能完成的劳务，企业应在提供劳务完成时确认收入及相关成本。对于持续一段时间但在同一会计期间内开始并完成劳务，企业应在为提供劳务发生相关支出时确认劳务成本，劳务完成时再确认劳务收入，并结转相关劳务成本。企业对外提供劳务发生的支出一般先通过“劳务成本”科目予以归集，待确认为费用时，再由“劳务成本” 科目转入“主营业务成本”或“其他业务成本”科目。

【例12-12】 承【例12-11】，若上述安装任务需花费一段时间（不超过本会计期间）才能完成，则提供劳务发生有关支出时编制会计分录如下：

(1) 借：劳务成本	50 000	
贷：银行存款等		50 000
(2) 待安装完成确认所提供劳务收入并结转该项劳务总成本时：		
借：应收账款（或银行存款）	90 000	
贷：主营业务收入		90 000
(3) 同时结转成本：		
借：主营业务成本	50 000	
贷：劳务成本		50 000

（二）劳务的开始和完成分属不同的会计期间

1. 提供劳务交易结果能够可靠估计

（1）提供劳务交易的结果能够可靠估计的条件，同时满足：①收入的金额能够可靠地计量；②相关的经济利益很可能流入企业；③交易的完工进度能够可靠地确定；④交易中已发生和将发生的成本能够可靠地计量。

（2）选用确定提供劳务交易完工进度方法：①已完工作的测量，这是一种比较专业的测量方法，由专业测量师对已经提供的劳务进行测量，并按一定方法计算确定提供劳务交易完工程度；②已经提供的劳务占应提供劳务总量的比例，该方法主要以劳务量为标准确定提供劳务交易的完工程度；③已经发生成本占估计总成本的比例，这种方法主要以成本为标准确定提供劳务交易完工程度。只有反映已提供劳务的成本才能包括在已经发生的成本中，反映已提供或

将提供劳务成本才能包括在估计总成本中。

（3）完工百分比法确认提供劳务收入的会计处理。劳务的开始和完成分属不同的会计期间，且企业在资产负债表日提供劳务交易结果能够可靠估计的，应采用完工百分比法确认提供劳务收入。

本期确认的收入＝劳务总收入×本期末止劳务的完工进度－以前期间已确认的收入

本期确认的费用＝劳务总成本×本期末止劳务的完工进度－以前期间已确认的费用

【例12-13】 甲公司于2007年12月1日接受一项设备安装任务，安装期为3个月，合同总收入300 000元，至年底已预收安装费220 000元，实际发生安装费用140 000元(假定均为安装人员薪酬)，估计完成安装任务还需发生安装费用60 000元，假定甲公司可按实际发生的成本占估计总成本的比例确定劳务的完工进度。甲公司的会计处理如下：

（1）实际发生成本占估计总成本比例＝140 000/(140 000＋60 000)＝70%

（2）本年12月31日确认劳务收入＝300 000×70%－0＝210 000(元)

（3）本年12月31日确认费用＝(140 000＋60 000)×70%－0＝140 000(元)

（4）实际发生劳务成本140 000元：

借：劳务成本　　140 000

　贷：应付职工薪酬　　140 000

（5）预收劳务款220 000元：

借：银行存款　　220 000

　贷：预收账款　　220 000

（6）2007年12月31日确认提供劳务收入并结转劳务成本：

借：预收账款　　210 000

　贷：主营业务收入　　210 000

借：主营业务成本　　140 000

　贷：劳务成本　　140 000

2. 提供劳务交易结果不能可靠估计

如劳务的开始和完成分属不同的会计期间，且企业在资产负债表日提供劳务交易结果不能可靠估计的，即不能同时满足上述四个条件的，不能采用完工百分比法确认提供劳务收入。此时，企业应当正确预计已经发生的劳务成本能否得到补偿，分别下列情况处理：

（1）已经发生的劳务成本预计全部能够得到补偿的，应按已收或预计能够收回的金额确认提供劳务收入，并结转已经发生的劳务成本。

（2）已经发生的劳务成本预计部分能够得到补偿的，应按能够得到补偿的劳务成本金额确认提供劳务收入，并结转已经发生的劳务成本。

【例12-14】 甲公司于2005年12月25日接受乙公司委托，为其培训一批学员，培训期为6个月，2006年1月1日开学。协议约定，乙公司应向甲公司支付的培训费总额为60 000元，分三次等额支付，第一次在开学时预付，第二次在2006年3月1日支付，第三次在培训结束时支付。

2006年1月1日，乙公司预付第一次培训费。至2006年2月29日，甲公司发生培训成本30 000元(假定均为培训人员薪酬)。2006年3月1日，甲公司得知乙公司经营发生困难，后两次培训费能否收回难以确定。甲公司的会计处理如下：

(1) 2006年1月1日收到乙公司预付的培训费：

借：银行存款　20 000

　贷：预收账款　20 000

(2) 实际发生培训成本30 000元：

借：劳务成本　30 000

　贷：应付职工薪酬　30 000

(3) 2006年2月28日确认提供劳务收入并结转劳务成本：

借：预收账款　20 000

　贷：主营业务收入　20 000

借：主营业务成本　30 000

　贷：劳务成本　30 000

本例中，甲公司已经发生的劳务成本30 000元预计只能部分得到补偿，即只能按预收款项得到补偿，应按预收账款20 000元确认劳务收入，并将已经发生的劳务成本30 000元结转入当期损益。

(3) 已经发生劳务成本预计全部不能得到补偿的，应将已经发生劳务成本计入当期损益（主营业务成本或其他业务成本），不确认提供劳务收入。

六、让渡资产使用权的核算

(一) 核算内容

让渡资产使用权收入主要指让渡无形资产等资产使用权的使用费收入，出租固定资产取得的租金，进行债权投资收取的利息，进行股权投资取得的现金股利等，也构成让渡资产使用权收入。这里主要介绍让渡无形资产使用权的使用费收入的核算。

(二) 让渡资产使用权使用费收入

其确认必须同时满足下列条件：

(1) 相关的经济利益很可能流入企业；

(2) 收入的金额能够可靠地计量。

企业让渡资产使用权的使用费收入，作为其他业务收入处理；让渡资产所计提的摊销额等，作为其他业务成本处理。

【例12-15】 甲公司向W公司转让某软件的使用权，一次性收取使用费60 000元，不提供后续服务，款项已经收回。编制会计分录如下：

借：银行存款　60 000

　贷：其他业务收入　60 000

【例12-16】 甲公司于2010年1月1日向N公司转让某专利权使用权，协议约定转让期5年，每年末收取使用费200 000元。2010年该专利权计提摊销额120 000元，每月计提金额10 000元。假定不考虑其他因素。

(1) 2007年年末确认使用费收入：

借：银行存款　200 000

　贷：其他业务收入　200 000

(2) 2007年每月计提专利权摊销额：

借：其他业务成本　　10 000
　贷：累计摊销　　10 000

第二节　费用核算

一、费用的含义、特点及确认条件

（一）费用的含义及特点

费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。根据费用的定义，费用具有以下三方面的特点。

1. 费用是企业在日常活动中形成的

费用必须是企业在其日常活动中所形成的，这些日常活动的界定与收入定义中涉及的日常活动的界定相一致。因日常活动所产生的费用通常包括销售成本（营业成本）、职工薪酬、折旧费、无形资产摊销费等。

2. 费用是与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出

费用的发生应当会导致经济利益的流出，从而导致资产的减少或者负债的增加（最终也会导致资产的减少）。其表现形式包括现金或者现金等价物的流出，存货、固定资产和无形资产等的流出或者消耗等。

3. 费用会导致所有者权益的减少

与费用相关的经济利益的流出应当会导致所有者权益的减少，不会导致所有者权益减少的经济利益的流出不符合费用的定义，不应确认为费用。

（二）费用的确认条件

费用的确认除了应当符合定义外，也应当满足严格的条件，即费用只有在经济利益很可能流出从而导致企业资产减少或者负债增加，且经济利益的流出额能够可靠计量时才能予以确认。因此，费用的确认至少应当符合以下条件：(1)与费用相关的经济利益应当很可能流出企业；(2)经济利益流出企业的结果会导致资产的减少或者负债的增加；(3)经济利益的流出额能够可靠计量。

二、营业成本、营业税金及附加的核算

营业成本是和营业收入相关的，是已经确定了归属期和归属对象的各种费用。在不同的企业，由于其经营业务的不同，营业成本的表现形式也不相同。在制造业，营业成本表现为已销产品的成本。在商品流通企业，营业成本表现为商品销售成本。商品销售成本是进价成本。

主营业务成本与其他业务成本构成了企业的营业成本。营业成本与营业收入存在着直接的配比关系，营业成本的发生是取得营业收入的前提，营业成本与营业收入在发生总额上是相关的，都是根据经营对象数量上的变动确定的。因此必须明确，营业成本的确定应在确认营业收入的同期进行。

（一）主营业务成本

主营业务成本是指企业的主要生产经营业务过程发生的支出。它与完工产品制造成本的区别在于，主营业务成本在制造业指已售产品的制造成本，完工产品的制造成本指一定时期内完工入库的产成品在其生产过程中发生的生产费用的总和。

为了核算企业的主营业务成本，应设置"主营业务成本"账户，核算公司经营主营业务而发生的实际成本。月份终了，应根据本月销售的各种产品、提供的各种劳务的实际成本，计算应结转的主营业务成本，从"库存商品"账户转入"主营业务成本"账户，与当期的主营业务收入相配比。当期的销货退回，可以直接从当月的销售数量中冲减，也可以单独计算本月销售退回的产品成本。借记"库存商品"，贷记"主营业务成本"账户。

（二）其他业务成本

其他业务成本核算企业除产品销售以外的其他销售或其他业务所发生的支出，包括销售成本、提供劳务而发生的相关成本、费用，以及营业税金及附加等。企业发生的其他业务成本，借记本科目，贷记"原材料"、"周转材料"、"累计折旧"、"累计摊销"、"生产成本"、"应付职工薪酬"、"银行存款"、"应交税费"等有关科目。期末应将本科目余额转入"本年利润"科目，结转后本科目应无余额。其他业务成本应按照其他业务的种类，如"材料销售"、"技术转让"、"固定资产出租"、"包装物出租"、"运输业务"等设置明细账。

发生除主营业务以外的其他销售或其他业务成本，应编制会计分录：

借：其他业务成本

　　贷：原材料

　　　　周转材料

　　　　生产成本

　　　　应付职工薪酬

　　　　银行存款

　　　　应交税费

（三）营业税金及附加

营业税金及附加是指企业销售商品、提供劳务等主营业务所负担的消费税、营业税、城市维护建设税、资源税、教育费附加等。所谓附加，则指企业所负担的教育费附加。

为核算营业税金及附加，应设置"营业税金及附加"科目，其借方核算企业发生的营业税金及附加的金额，贷方核算期末结转"本年利润"的结转额，期末结转后本科目应无余额。

企业计算应交营业税金及附加时，应编制如下会计分录：

借：营业税金及附加

　　贷：应交税费——应交消费税

　　　　　　　　——应交营业税

　　　　　　　　——应交城市维护建设税

　　　　　　　　——应交资源税

　　　　　　　　——应交教育费附加

三、期间费用核算

（一）管理费用

1．管理费用的概念及核算内容

管理费用是指企业为组织和管理生产经营活动所发生的各种费用。包括企业的董事会和行政管理部门在企业的经营管理中发生的，或者应当由企业统一负担的各项费用，具体包括以下几项：

（1）公司经费：指直接在企业行政管理部门发生的行政管理部门职工工资、修理费、物料

消耗、低值易耗品摊销、办公费和差旅费等。

（2）工会经费：拔交给工会使用的经费。

（3）职工教育经费：用于职工培训、学习的费用。

（4）劳动保险费：指企业支付离退休职工的退休金（包括按规定缴纳地方统筹退休金）、价格补贴、医药费（包括支付离退休人员参加医疗保险费用）、异地安家费、职工退职金、6个月以上病假人员工资、职工死亡丧葬补助费、抚恤费、按规定支付给离休人员的其他费用。

（5）待业保险费：指企业按规定缴纳的待业保险基金。

（6）董事会费：指企业董事会或最高权力机构及其成员为执行职权而发生的各项费用，包括成员津贴、差旅费、会议费等。

（7）咨询费：指企业向有关咨询机构进行生产经营管理咨询所支付的费用或支付给企业经济顾问、法律顾问、技术顾问的费用。

（8）聘请中介机构费：指企业聘请会计师事务所进行查账、验资、资产评估、清账等发生的费用。

（9）诉讼费：指企业向法院起诉而支付的费用。

（10）税金：指企业按规定缴纳的房产税、车船使用税、印花税等。

（11）矿产资源补偿费：指企业在中华人民共和国领域和其他管辖海域开采矿产资源，按照主营业务收入的一定比例缴纳的矿产资源补偿费。

（12）排污费：指企业根据环保部门的规定缴纳的排污费用。

（13）绿化费：指企业区域内零星绿化费用。

（14）技术转让费：指企业使用非专利技术而支付的费用。

（15）研究与开发费：指企业开发新产品、新技术所发生的新产品设计费、工艺规程制定费、设备调试费、原材料和半成品的试验费、技术图书资料费、设备调试费、原材料和半成品的试验费、技术图书资料费、未纳入国家计划的中间试验费、研究人员工资、研究设备折旧、与新产品、新技术研究有关的其他经费、委托其他单位进行科研试制费用以及试制失败损失等。

（16）无形资产摊销：指企业分期摊销的无形资产价值。包括专利权、商标权、著作权、土地使用权和非专利技术等的摊销。

（17）长期待摊费用摊销：指企业对分摊期限有一年以上的各项费用在费用项目的受益期限内分期平均摊销。

（18）购销业务的应酬费。

2. 管理费用的账务处理

为了核算企业为组织和管理企业生产经营所发生的管理费用，企业应设置“管理费用”科目。应按核算内容设置明细项目，该科目的借方反映企业发生的各项管理费用，贷方反映企业转入“本年利润”科目的管理费用；“管理费用”科目结转“本年利润”科目后，期末应无余额。

【例12-17】 A公司经计算应由本期负担行政管理部门人员工资100 000元，福利费14 000元。

	借方	贷方
借：管理费用——工资	100 000	
——福利费	14 000	
贷：应付职工薪酬——工资		100 000
——福利费		14 000

【例12-18】 A公司本月计算出应交纳房产税3 000元，车船使用税700元，土地使用税

600 元，以银行存款支付印花税 300 元。

借：管理费用——印花税　600
　　　　　　——房产税　3 000
　　　　　　——车船税　700
　　　　　　——土地使用税　300
　贷：银行存款　600
　　应交税费——应交房产税　3 000
　　　　　　——应交车船税　700
　　　　　　——应交土地使用税　300

【例 12-19】 D 公司结转本月发生的管理费用 100 000 元。

借：本年利润　100 000
　贷：管理费用　100 000

（二）销售费用

1. 销售费用的概念及其内容

销售费用是指企业在销售商品过程中发生的各项费用以及为销售本企业商品时专设的销售机构（含销售网点、售后服务网点等）的经营费用。商品流通企业在购买商品过程中发生的进货费用也包括在销售费用之中。

销售费用一般包括以下四个方面的内容：（1）产品自销费用。包括应由本企业负担的包装、运输费、装卸费、保险费；（2）产品促销费用。为了扩大本企业商品的销售而发生的促销费用：展览费、广告费、经营租赁费（为扩大销售而租用的柜台、设备等的费用，不包括融资租赁费）、销售服务费用（提供售后服务等的费用）；（3）销售部门的费用。一般指为销售本企业商品而专设的销售机构（含销售网点、售后服务网点等）的职工工资及福利费、类似工资性质的费用、业务费等经营费用。但企业内部销售部门属于行政管理部门，所发生的经费开支，不包括在销售费用中，而是列入管理费用；（4）委托代销费用。主要指企业委托其他单位代销按代销合同规定支付的委托代销手续费。

2. 销售费用的基本账务处理

为了核算企业在销售商品过程中发生的各项费用，企业应当设置"销售费用"科目。该科目借方反映企业发生的各项费用，贷方反映企业转入"本年利润"科目的销售费用；"销售费用"科目结转到"本年利润"科目后，期末应无余额。该科目应按销售费用的费用项目进行明细核算。

【例 12-20】 A 本月公司为销售产品以银行存款支付厂外运杂费 4 000 元，运输途中保险费 600 元，装卸费 400 元。

借：销售费用——运杂费　4 000
　　　　　　——保险费　600
　　　　　　——装卸费　400
　贷：银行存款　5 000

【例 12-21】 本月 B 公司为销售产品以银行存款支付展览费 3 500 元，广告费 6 500 元。

借：销售费用——展览费　3 500
　　　　　　——广告费　6 500
　贷：银行存款　10 000

【例 12-22】 本月公司专设销售机构发生下列费用：销售机构人员工资 6 840 元，固定资产折旧费 5 000 元，以银行存款支付办公费 360 元。

借：销售费用——专设销售机构经费 12 200
　贷：应付职工薪酬——工资 6 840
　　累计折旧 5 000
　　银行存款 360

【例 12-23】 公司按规定将本月发生的营业费用 50 000 元予以结转。

借：本年利润 50 000
　贷：销售费用 50 000

（三）财务费用

1. 财务费用的概念及其内容

财务费用是指企业为筹集生产经营所需资金等而发生费用，包括利息支出、汇兑损失以及相关的手续费等。具体内容包括：

（1）利息支出指企业短期借款利息、长期借款利息、应付票据利息、票据贴现利息、应付债券利息、长期应付引进国外设备款利息等利息支出（除资本化的利息外）减去银行存款等利息收入后的净额。

（2）汇兑损失指企业因向银行结算或购入外汇而产生的银行买入、卖出价与记账所采用的汇率之间的差额，以及月度（季度、年度）终了，各种外币账户的外币期末余额，按照期末规定汇率折合的记账人民币金额与原账面人民币金额之间的差额等。

（3）相关的手续费用指发行债券所需支付的手续费（需资本化的手续费除外）开出汇票的银行手续费、调剂外汇手续费等，但不包括发行股票所支付的手续费。

（4）其他财务费用，如融资租入固定资产发生的融资租赁费用等。

2. 财务费用的账务处理

为了核算企业发生的各项为筹集生产经营资金等发生的费用，企业应设置"财务费用"科目。该科目的借方反映本期实际发生的财务费用，贷方反映期末转入"本年利润"科目的财务费用；"财务费用"科目结转"本年利润"后，期末应无余额。

在核算财务费用时，应注意企业为购建固定资产而筹集资金所发生的费用，在固定资产达到预定可使用状态前发生，若同时满足予以资本化三个条件时，计入"在建工程"，若不同时满足三个条件，则计入"财务费用"。

【例 12-24】 A 公司计提短期借款利息 1 000 元。

借：财务费用 1 000
　贷：应付利息 1 000

【例 12-25】 B 公司本月发生银行存款利息收入 500 元。

借：银行存款 500
　贷：财务费用 500

【例 12-26】 C 公司银行存款美元户期末账面人民币余额 350 000 元，根据期末汇率调整后的余额为 340 000 元，发生汇兑损失 10 000 元。

借：财务费用 10 000
　贷：银行存款——美元户 10 000

【例 12-27】 A 公司按规定月末结转本月发生财务费用 100 000 元。

借：本年利润　　100 000

　　贷：财务费用　　100 000

第三节　利润与利润分配核算

一、利润的含义及构成

（一）利润的概念

利润是指企业在一定会计期间的经营成果。利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。直接计入当期的利得和损失，是指应当计入当期损益，会导致所有者权益发生增减变动的，与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。

（二）利润的构成

利润由营业利润、利润总额、净利润等构成。利润相关计算公式如下：

1. 营业利润

营业利润＝营业收入－营业成本－营业税金及附加－销售费用－管理费用－财务费用－资产减值损失＋公允价值变动收益－公允价值变动损失＋投资收益－投资损失

2. 利润总额

利润总额＝营业利润＋营业外收入－营业外支出

3. 净利润

净利润＝利润总额－所得税费用

二、资产减值损失核算

资产减值损失是指企业根据资产减值等准则计提各项资产减值准备所形成的损失。企业发生的资产减值损失在“资产减值损失”科目中核算。本科目应当按照资产减值损失的项目进行明细核算。

企业的应收款项、存货、长期股权投资、持有至到期投资、固定资产、无形资产、贷款等资产发生减值的，按应减记的金额，借记本科目，贷记“坏账准备”、“存货跌价准备”、“长期股权投资减值准备”、“持有至到期投资减值准备”、“固定资产减值准备”、“无形资产减值准备”、“贷款损失准备”等科目。在建工程、工程物资、生产性生物资产、商誉、抵债资产、损余物资、采用成本模式计量的投资性房地产等资产发生减值的，应当设置相应的减值准备科目，比照上述规定进行处理。

企业计提坏账准备、存货跌价准备、持有至到期投资减值准备、贷款损失准备等，相关资产的价值又得以恢复的，应在原已计提的减值准备金额内，按恢复增加的金额，借记“坏账准备”、“存货跌价准备”、“持有至到期投资减值准备”、“贷款损失准备”等科目，贷记本科目。

期末，应将本科目余额转入“本年利润”科目，结转后本科目无余额。

三、公允价值变动损益

（一）“公允价值变动损益”账户

公允价值变动损益是指企业交易性金融资产、交易性金融负债，以及采用公允价值模式计

量的投资性房地产等业务中公允价值变动形成的应计入当期损益的利得或损失。企业发生的公允价值变动损益在"公允价值变动损益"科目中核算。该科目应当按照交易性金融资产、交易性金融负债、投资性房地产等进行明细核算。期末,应将该科目余额转入"本年利润"科目,结转后该科目无余额。

(二) 公允价值变动损益核算

资产负债表日当公允价值大于账面价值时,借记相关资产科目,贷记"公允价值变动损益"科目;公允价值小于账面价值时,借记"公允价值变动损益"科目,贷记相关资产科目。

出售投资性房地产、交易性金融资产,按该投资性房地产或金融资产公允价值变动,借记或贷记"公允价值变动损益"科目,贷记或借记"投资收益"科目。

四、投资收益

投资收益是指企业对外投资所取得的收益扣除损失后的净额。为了核算投资收益,企业应设置"投资收益"科目。

"投资收益"科目核算内容:(1)主要用以核算企业根据长期股权投资准则确认的投资收益或投资损失;(2)核算企业根据投资性房地产准则确认的采用公允价值模式计量的投资性房地产的租金收入和处置损益;(3)核算企业交易性金融资产、交易性金融负债处置损益;(4)核算可供出售金融资产实现的损益;(5)核算企业的持有至到期投资和买入返售金融资产在持有期间取得的投资收益和处置损益。该科目应当按照投资项目进行明细核算。期末,应将"投资收益"科目余额转入"本年利润"科目,"投资收益"科目结转后应无余额。

五、营业外收入与营业外支出的核算

(一) 营业外收入含义及核算

1. 营业外收入含义及核算内容

营业外收入是指企业发生的与其日常活动无直接关系的各项利得。营业外收入主要包括非流动资产处置利得、盘盈利得、罚没利得、捐赠利得、确实无法支付而按规定程序经批准后转作营业外收入的应付款项等。

(1) 非流动资产处置利得包括固定资产处置利得和无形资产出售利得。固定资产处置利得,指企业出售固定资产所取得价款或报废固定资产的材料价值和变价收入等,扣除处置固定资产的账面价值、清理费用、处置相关税费后的净收益;无形资产出售利得,指企业出售无形资产所取得价款,扣除出售无形资产的账面价值、出售相关税费后的净收益。

(2) 盘盈利得,主要指对于现金清查盘点中库存现金的盘盈,报经批准后计入营业外收入的金额。

(3) 罚没利得,指企业取得的各项罚款,在弥补由于对违反合同或协议而造成的经济损失后的罚款净收益。

(4) 捐赠利得,指企业接受外部现金及非现金资产捐赠所产生的利得。

(5) 债务重组利得是指债务人重组债务的账面价值超过清偿债务的现金、非现金资产的公允价值、债权人放弃债权而享有股份的公允价值或重组后债务人的入账价值之间的差额所形成的利得。

(6) 非货币性资产交换利得,是指在非货币性资产交换中换出资产为固定资产、无形资产的,换出资产公允价值大于换出资产账面价值的差额,扣除相关费用后计入营业外收入的

金额。

(7) 无法支付的应付账款,它主要是指因债权人单位变更登记或撤销等而无法支付的应付款项等。

(8) 政府补助是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产,但不包括政府作为企业所有者投入的资本。与资产相关的政府补助,是指企业取得的用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助。与收益相关的政府补助,是指除与资产相关的政府补助之外的政府补助。

2. 营业外收入的核算

企业应通过“营业外收入”科目核算营业外收入的取得及结转情况。结转后该科目应无余额。该科目应按照营业外收入的项目进行明细核算。

(1) 企业确认处置非流动资产时,借记“固定资产清理”、“银行存款”、“待处理财产损溢”、“无形资产”、“原材料”等科目,贷记“营业外收入”科目。期末,应将“营业外收入”科目余额转入“本年利润”科目,借记“营业外收入”科目,贷记“本年利润”科目。

【例 12-28】 甲公司将固定资产报废清理的净收益 15 000 元转作营业外收入。编制会计分录如下:

借:固定资产清理　15 000
　贷:营业外收入　15 000

(2) 确认政府补助利得。

① 企业取得与资产相关的政府补助,根据配比原则,不能全额确认为当期收益,根据资产的受益期限分期来确认的营业外收入。收到时记入递延收益,在该项资产使用寿命内分期摊销。

【例 12-29】 2010 年 1 月 1 日,政府拨付 A 企业 480 万元财政拨款(同日到账),要求用于购买环保设备 1 台;并规定若有结余,留归企业自行支配。2010 年 2 月 1 日,A 企业购入大型设备(假设不需安装),实际成本为 360 万元,使用寿命为 5 年。2013 年 2 月 1 日,A 企业出售了这台设备。A 企业的会计处理如下:

(1) 2010 年 1 月 1 日实际收到财政拨款,确认政府补助:

借:银行存款　4 800 000
　贷:递延收益　4 800 000

(2) 2010 年 2 月 1 日购入设备:

借:固定资产　3 600 000
　贷:银行存款　3 600 000

(3) 在该项固定资产的使用期间,每个月计提折旧和分配递延收益:

每月计提折旧 =3 600 000/5/12 =60 000(元)

每月分配递延收益 =4 800 000/5/12 =80 000(元)

借:制造费用　60 000
　贷:累计折旧　60 000
借:递延收益　80 000
　贷:营业外收入　80 000

(4) 2013 年 2 月 1 日出售该设备:

借:固定资产清理　　1 440 000
　累计折旧　　2 160 000
　　贷:固定资产　　3 600 000
借:营业外支出　　1 440 000
　　贷:固定资产清理　　1 440 000
已分配递延收益 =80 000 ×(10 +2 ×12 +2) =2 880 000
尚未分配递延收益 =4 800 000 -2 880 000 =1 920 000
直接转入当期损益 =1 920 000
借:递延收益　　1 920 000
　　贷:营业外收入　　1 920 000

【例12-30】 20×1年1月1日,B企业为建造一项环保工程向银行贷款500万元,期限2年,年利率6%。当年12月31日,B企业向当地政府提出财政贴息申请。经审核,当地政府批准按照实际贷款额500万元给予B企业年利率3%的财政贴息,共计30万元,分两次支付。20×2年1月15日,第一笔财政贴息资金12万元到账。20×2年7月1日,工程完工,第二笔财政贴息资金18万元到账,该工程预计使用寿命10年。B企业的会计处理如下:

(1) 20×2年1月15日实际收到财政贴息,确认政府补助:
借:银行存款　　120 000
　　贷:递延收益　　120 000

(2) 20×2年7月1日实际收到财政贴息,确认政府补助:
借:银行存款　　180 000
　　贷:递延收益　　180 000

(3) 20×2年7月1日工程完工,开始分配递延收益,自20×2年7月1日起,每个资产负债表日:
借:递延收益　　2 500
　　贷:营业外收入　　2 500

② 与收益相关的政府补助,应当分别下列情况处理:(1)用于补偿企业以后期间的相关费用或损失的,确认为递延收益,并在确认相关费用的期间,计入当期损益(营业外收入);(2)用于补偿企业已发生的相关费用或损失的,直接计入当期损益(营业外收入)。

有些情况下,企业可能不容易分清与收益相关的政府补助是用于补偿已发生费用,还是用于补偿以后将发生的费用。根据重要性原则,企业通常可以将与收益相关的政府补助直接计入当期营业外收入,对于金额较大的补助,可以分期计入营业外收入。

【例12-31】 甲企业生产一种先进的模具产品,按照国家相关规定,该企业的这种产品适用增值税先征后返政策,即先按规定征收增值税,然后按实际缴纳增值税税额返还70%。20×1年1月,该企业实际缴纳增值税税额120万元。20×1年2月,该企业实际收到返还的增值税税额84万元。甲企业实际收到返还的增值税税额的会计分录如下:
借:银行存款　　840 000
　　贷:营业外收入　　840 000

③与资产和收益均相关的政府补助,需要将其分解为与资产相关的部分和与收益相关的部分分别进行会计处理。如果分不清,直接作为与收益相关的政府补助,收到时先计入递延收益,按照费用的期限来确认营业外收入。

(3) 期末结转“营业外收入”。

【例 12-32】　甲公司本期营业外收入总额为 200 000 元，期末结转本年利润。会计分录如下：

借：营业外收入　　200 000
　贷：本年利润　　200 000

(二) 营业外支出的含义及核算

1. 营业外支出的含义及内容

日常活动无直接关系的各项损失，但应从企业实现的利润总额中扣除的支出。主要包括非流动资产处置损失、盘亏损失、罚款支出、公益性捐赠支出、非常损失等。

(1) 非流动资产损失包括固定资产处置损失和无形资产出售损失。固定资产处置损失，指企业出售固定资产所取得价款或报废固定资产的材料价值和变价收入等，不足以抵补处置固定资产的账面价值、清理费用、处置相关税费所发生的净损失；无形资产出售损失，指企业出售无形资产所取得价款，不足以抵补出售无形资产的账面价值、出售相关税费后所发生的净损失。

(2) 盘亏损失，主要指对于固定资产清查盘点中盘亏的固定资产，在查明原因处理时按确定的损失计入营业外支出的金额。

(3) 罚款支出，指企业由于违反税收法规、经济合同等而支付的各种滞纳金和罚款。

(4) 公益性捐赠支出，指企业对外进行公益性捐赠发生的支出。

(5) 非常损失，指企业对于因客观因素(如自然灾害等)造成的损失，在扣除保险公司赔偿后应计入营业外支出的净损失。

(6) 非货币性资产交换损失，是指在非货币性资产交换中换出资产为固定资产、无形资产的，换出资产公允价值小于换出资产账面价值的差额，扣除相关费用后计入营业外支出的金额。

(7) 债务重组损失是指债权人重组债权的账面价值高于清偿债务的现金、非现金资产的公允价值、债权人放弃债权而享有股份的公允价值或重组后债权的入账价值的差额所形成的损失。

2. 营业外支出核算

企业应通过“营业外支出”科目核算营业外支出的发生及结转情况。该科目借方登记企业发生的各项营业外支出，贷方登记期末转入“本年利润”科目的营业外支出，结转后该科目应无余额。该科目应按照营业外支出的项目进行明细核算。

企业发生营业外支出时，借记“营业外支出”科目，贷记“固定资产清理”、“待处理财产损溢”、“库存现金”、“银行存款”等科目，期末，应将“营业外支出”科目余额转入“本年利润”科目，借记“本年利润”科目，贷记“营业外支出”科目。

【例 12-33】　甲公司将已经发生的原材料意外灾害损失 300 000 元转作营业外支出。编制会计分录如下：

借：营业外支出　　300 000
　贷：待处理财产损溢　　300 000

【例 12-34】　甲公司用银行存款支付税款滞纳金 20 000 元。

借：营业外支出　　20 000
　贷：银行存款　　20 000

【例 12-35】 甲公司本期营业外支出总额为 340 000 元，期末结转本年利润。编制会计分录如下：

借：本年利润 340 000

贷：营业外支出 340 000

六、本年利润的结转

（一）结转本年利润的方法

会计期末结转本年利润的方法有表结法和账结法两种。

1. 表结法

在表结法下，各损益类科目每月月末只需结计出本月发生额和月末累计余额，不结转到"本年利润"科目，只有在年末时才将全年累计余额结转入"本年利润"科目。但每月月末要将损益类科目的本月发生额合计数填入利润表的本月数栏，同时将本月末累计余额填入利润表的本年累计数栏，通过利润表计算反映各期的利润（或亏损）。表结法下年中损益类科目无需结转入"本年利润"科目，从而减少了转账环节和工作量，同时并不影响利润表的编制及有关损益指标的利用。

2. 账结法

在账结法下，每月月末均需编制转账凭证，将在账上结计出的各损益类科目的余额结转入"本年利润"科目。结转后"本年利润"科目的本月合计数反映当月实现的利润或发生的亏损，"本年利润"科目的本年累计数反映本年累计实现的利润或发生的亏损。账结法在各月均可通过"本年利润"科目提供当月及本年累计的利润（或亏损）额，但增加了转账环节和工作量。

（二）结转本年利润的核算

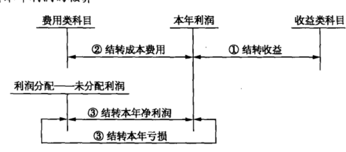


图 12-2 结转本年利润的会计核算流程

企业应设置"本年利润"科目，核算企业本年度实现的净利润（或发生的净亏损）。会计期末，企业应将各收益类科目的余额转入"本年利润"科目的贷方。借记有关收益类科目，贷记"本年利润"科目；将各成本费用或支出类科目的余额转入"本年利润"科目的借方，借记"本年利润"科目，贷记各有关成本费用或支出类科目。如果有关收益类科目为借方余额或有关成本费用类科目为贷方余额，则作相反的结转分录。结转后"本年利润"科目如为贷方余额，表示当年实现的净利润；如为借方余额，表示当年发生的净亏损。年度终了，企业还应将"本年利润"科目的本年累计余额转入"利润分配——未分配利润"科目。如为贷方余额，借记"本年利润"科目，贷记"利润分配——未分配利润"科目。如为借方余额，作相反的会计分录，结转后"本年利润"科目应无余额。

【例 12-36】 甲公司 2007 年有关损益类科目的年末余额如下（该企业采用表结法年末一

次结转损益类科目,所得税税率25%):

科目名称	结账前余额
主营业务收入	6 000 000 元(贷)
其他业务收入	700 000 元(贷)
公允价值变动损益	150 000 元(贷)
投资收益	600 000 元(贷)
营业外收入	50 000 元(贷)
主营业务成本	4 000 000 元(借)
其他业务成本	400 000 元(借)
营业税金及附加	80 000 元(借)
销售费用	500 000 元(借)
管理费用	770 000 元(借)
财务费用	200 000 元(借)
资产减值损失	100 000 元(借)
营业外支出	250 000 元(借)

编制会计分录如下:

(1) 将各项损益类科目年末余额结转入"本年利润"科目:

① 结转各项收入、利得类科目:

科目	借方	贷方
借:主营业务收入	6 000 000	
其他业务收入	700 000	
公允价值变动损益	150 000	
投资收益	600 000	
营业外收入	50 000	
贷:本年利润		7 500 000

② 结转各项费用、损失类科目:

科目	借方	贷方
借:本年利润	6 300 000	
贷:主营业务成本		4 000 000
其他业务成本		400 000
营业税金及附加		80 000
销售费用		500 000
管理费用		770 000
财务费用		200 000
资产减值损失		100 000
营业外支出		250 000

(2) 经过上述结转后,"本年利润"科目的贷方发生额合计7 500 000元减去借方发生额合计6 300 000元即为税前会计利润1 200 000元。

(3) 假定将该公司不存在纳税调整因素。

(4) 应交所得税税额 = 1 200 000 × 25% = 300 000(元)。

① 确认所得税费用:

借:所得税费用　　300 000
　　贷:应交税费——应交所得税　　300 000

② 将所得税费用结转入“本年利润”科目:

借:本年利润　　300 000
　　贷:所得税费用　　300 000

(5) 将“本年利润”科目余额900 000(7 500 000 - 6 300 000 - 300 000)元转入“利润分配——未分配利润”科目:

借:本年利润　　900 000
　　贷:利润分配——未分配利润　　900 000

七、利润分配核算

(一) 利润分配会计处理流程

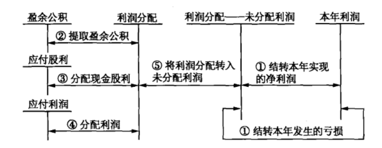


图 12-3　利润分配核算流程

(二) 利润分配的核算

企业应设置“利润分配”科目,进行利润分配的核算。该科目核算企业利润的分配(或亏损的弥补)和历年分配(或弥补)后的余额。该科目的贷方反映年末从“本年利润”科目转入的本年净利润以及用盈余公积补亏的数额;借方反映按规定提取的盈余公积、公益金、向投资者分配的利润数额以及年末从“本年利润”科目转入的本年亏损数额。该科目年末余额,反映企业历年积存的未分配利润(或未弥补的亏损)。

在“利润分配”科目应设置明细科目:提取法定盈余公积、提取任意盈余公积、应付现金股利或利润、未分配利润等。

企业按规定提取的盈余公积,借记“利润分配——提取法定盈余公积、提取任意盈余公积”,贷记“盈余公积——法定盈余公积、任意盈余公积”科目。

宣告分配给股东的现金股利或利润,借记“利润分配——应付现金股利或利润”科目,贷记“应付股利”科目。

年度终了,企业应将全年实现净利润,自“本年利润”科目转入“利润分配”科目,借记“本年利润”科目,贷记“利润分配——未分配利润”科目,如为净亏损,做相反会计分录。同时,将“利润分配”科目下的其他明细科目的余额转入“利润分配——未分配利润”明细科目。结转后,除“未分配利润”明细科目外,“利润分配”科目的其他明细科目应无余额。

【例12-37】 甲公司2007年度实现净利润820 000元,按净利润的10%和5%分别提取法定盈余公积和任意盈余公积。经董事会决议,按本期可向股东分配利润的80%向投资者分

配利润。假设无年初未分配利润。

(1) 年末结转“本年利润”科目余额：

借：本年利润　820 000

　贷：利润分配——未分配利润　820 000

(2) 年末进行利润分配时：

① 提取法定盈余公积 = 820 000 × 10% = 82 000(元)

② 提取任意盈余公积 = 820 000 × 5% = 41 000(元)

③ 本期可向投资者分配利润 = 820 000 − 123 000 = 697 000(元)

④ 应向投资者分配的利润 = 697 000 × 80% = 557 600(元)

借：利润分配——提取法定盈余公积　82 000

　　　　　——提取任意盈余公积　41 000

　　　　　——应付股利或利润　557 600

　贷：盈余公积——法定盈余公积　82 000

　　　　　　——任意盈余公积　41 000

　　应付股利　557 600

(3) 结转“利润分配”其他明细科目：

借：利润分配——未分配利润　680 600

　贷：利润分配——提取法定盈余公积　82 000

　　　　　　——提取任意盈余公积　41 000

　　　　　　——应付现金股利或利润　557 600

经过年末结转后，该企业只有“利润分配——未分配利润”科目有贷方余额 139 400 元。

第四节　收入、费用、利润在报表中的列示

一、收入、费用的列示

(一) 营业收入的列示

利润表“营业收入”项目反映企业经营主要业务和其他业务所确认的收入总额。该项目应根据“主营业务收入”和“其他业务收入”科目的发生额合计分析填列。此外，在会计报表附注中，应详细披露营业收入的构成。其披露格式如表 12-2 所示。

表 12-2　营业收入

项　目	本期发生额	上期发生额
主营业务收入		
其他业务收入		
合　计		

(二) 营业成本的列示

在利润表中，“营业成本”项目反映企业经营主要业务和其他业务发生的实际成本总额。该项目应根据“主营业务成本”和“其他业务成本”科目的发生额合计分析填列。此外，在会计报表附注中，还应详细披露营业成本的构成。其披露格式如表 12-3 所示。

表 12-3 营业成本

项　目	本期发生额	上期发生额
主营业务成本		
其他业务成本		
合　计		

（三）营业税金及附加的列示

在利润表中，“营业税金及附加”项目反映企业经营业务应负担的营业税、消费税、城市维护建设税、资源税、土地增值税和教育费附加等。该项目应根据“营业税金及附加”科目的发生额分别填列。

（四）销售费用的列示

利润表“销售费用”项目反映企业在销售商品过程中发生的包装费、广告费等费用和为销售本企业商品而专设的销售机构的职工薪酬、业务费等经营费用。该项目应根据“销售费用”科目发生额分析填列。此外，在会计报表附注中，按费用项目详细披露销售费用的构成。其披露格式如表 12-4 所示。

表 12-4 销售费用

费用项目	本期发生额	上期发生额
1		
……		
合　计		

（五）管理费用的列示

利润表“管理费用”项目反映企业为组织和管理生产经营发生的管理费用。该项目应根据“管理费用”科目发生额分析填列。此外，在会计报表附注中，按费用项目详细披露管理费用的构成。其披露格式如表 12-5 所示。

表 12-5 管理费用

费用项目	本期发生额	上期发生额
1		
……		
合　计		

（六）财务费用的列示

利润表“财务费用”项目反映企业筹集生产经营所需资金等而发生的筹资费用。该项目根据“财务费用”科目发生额分析填列。此外，在会计报表附注中，还按费用项目详细披露财务费用的构成。其格式如表 12-6 所示。

表 12-6 财务费用

费用项目	本期发生额	上期发生额
1		
……		
合　计		

二、利润的列示

(一) 资产减值损失的列示

利润表"资产减值损失"项目反映企业各项资产发生的减值损失。该项目应根据"资产减值损失"科目的发生额分析填列。

在会计报表附注中,企业应当披露与资产减值损失有关的信息。

(二) 公允价值变动损益的列示

利润表"公允价值变动净收益"项目反映企业按照相关准则规定应当计入当期损益的资产或负债公允价值变动净收益,如交易性金融资产当期公允价值的变动额。该项目应根据"公允价值变动损益"科目的发生额分析填列;如为净损失,以"－"号填列。此外,在会计报表附注中,"公允价值变动净收益"还应按明细项目详细披露。其披露格式如表 12-7 所示。

表 12-7　公允价值变动净收益(净损失以"－"号填列)

项　目	本期发生额	上期发生额
1		
……		
合　计		

(三) 投资净收益的披露

在利润表中,"投资净收益"项目反映企业以各种方式对外投资所取得的收益。该项目应根据"投资收益"科目的发生额分析填列。此外,会计报表附注中,"投资净收益"还应按明细项目详细披露。其披露格式如表 12-8 所示。

表 12-8　投资净收益(净损失以"－"号填列)

项　目	本期发生额	上期发生额
1		
……		
合　计		

(四) 营业外收入的披露

利润表"营业外收入"反映企业发生的与其经营活动无直接关系的各项收入。该项目应根据"营业外收入"科目的发生额分析填列。此外,在报表附注中,应按明细项目详细披露。其披露格式如表 12-9所示。

表 12-9　营业外收入

项　目	本期发生额	上期发生额
1. 处置非流动资产利得合计		
2. 债务重组利得		
3. 非货币性资产交换利得		
……		
合　计		

(五) 营业外支出的披露

利润表"营业外支出"项目反映企业发生的与其经营活动无直接关系的各项支出。该项目根据发生额分析填列。此外,在报表附注中,应按明细项目详细披露。其披露格式如表 12-10所示。

表 12-10 营业外支出

项 目	本期发生额	上期发生额
1. 处置非流动资产损失合计		
2. 债务重组损失		
3. 非货币性资产交换损失		
合 计		

【本 章 小 结】

收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。其中,日常活动是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的其他活动。按照企业经营业务的主次分类,可以分为主营业务收入和其他业务收入。

一般情况下,企业销售商品收入的金额应按照从购货方已收或应收合同或协议价款确定,但已收或应收的合同或协议价格不公允的除外。企业在确定销售商品收入的金额时,不应考虑预计可能发生的现金折扣、销售折让。销售商品收入的金额应是扣除商业折扣后的净额。

对于一次就能完成的劳务,或在同一会计期内开始并完成的劳务,应在提供劳务交易完成时确认收入,确认金额通常为从接受劳务方已收或应收合同或协议价款,确认原则可参照销售商品收入确认原则。劳务的开始和完成分属不同的会计期间,且企业在资产负债表日提供劳务交易结果能够可靠估计的,应采用完工百分比法确认提供劳务收入。如劳务的开始和完成分属不同的会计期间,且企业在资产负债表日提供劳务交易结果不能可靠估计的,不能采用完工百分比法确认提供劳务收入。

费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。主要包括主营业务成本、其他业务成本、营业税金及附加、管理费用、销售费用、财务费用、所得税费用、资产减值损失等。

利润是指企业在一定会计期间的经营成果。利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。利润由营业利润、利润总额、净利润等构成。年度终了,企业还应将"本年利润"科目的本年累计余额转入"利润分配——未分配利润"科目。同时,将"利润分配"科目下的其他明细科目的余额转入"利润分配——未分配利润"明细科目。结转后,除"未分配利润"明细科目外,"利润分配"科目的其他明细科目应无余额。



所得税会计

【学习目标】

通过本章学习，深刻理解会计利润与应纳税所得额之间的差异；掌握资产计税基础、负债计税基础的确定；掌握应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的确定；掌握递延所得税资产、递延所得税负债的确认和计量及所得税费用的确认与计量；掌握资产负债表债务法原理。

【能力目标】

能够正确运用资产负债表债务法核算企业递延所得税和所得税费用。

第一节　所得税会计概述

一、会计利润与应纳税所得额之间的差异

由于会计制度与税法遵循的原则、体现目的要求不同，同一企业在同一会计期间按照会计制度计算的会计利润与按照税法计算的应税所得不可避免地会存在差异。

会计利润是以会计准则为依据核算收益、费用、利润、资产、负债等；而应纳税所得额是以税法规定为依据核算收益、费用、利润、资产、负债等。应纳税所得额是在会计利润的基础上加减税收调整项目得到的。其中"税收调整项目金额"为永久性差异金额和暂时性差异金额之和。两者核算的目的不同，导致依据的口径不同，由此产生了暂时性差异与永久性差异。

（一）暂时性差异

暂时性差异是指资产或负债的账面价值与其计税基础之间的差额；未作为资产和负债确认的项目，按照税法规定可以确定其计税基础的，该计税基础与其账面价值之间的差额也属于暂时性差异。

暂时性差异则侧重于从资产和负债的角度分析某个时点上资产、负债的计税基础与其列示在财务报表上的账面价值之间的差异。除了计入所有者权益的交易或事项以及企业合并产生的暂时性差异外，其他暂时性差异的存在会导致所得税费用的跨期摊配，从而使所得税费用与应纳所得税税额不尽一致。因此，暂时性差异不仅影响所得税费用，还可能影响所有者权益或商誉。

（二）永久性差异

永久性差异是指某一会计期间，由于会计准则和税法在计算收益、费用或损失时的口径不同所产生的税前会计利润与应纳税所得额之间的差异。这种差异在某一时间发生，在以后时间还可能继续发生，但不能在以后的时期内转回，该种差异只影响当期，不影响其他会计期间。应纳税所得额等于税前会计利润加减永久性差异的金额，消除了该差异对所得税费用的影响。按照税前会计利润加减永久性差异调整为应纳税所得额，根据应税所得和现行所得税税率计

算的应交所得税等于当期所得税费用。因此,永久性差异不会导致所得税费用与应纳所得税税额产生差异。

资产负债表债务法下,导致永久性差异的资产或负债的账面价值与其计税基础相等,不形成暂时性差异。因此,暂时性差异不包括永久性差异,永久性差异也不属于暂时性差异。

【例13-1】 某企业国库券利息收入80万元,资产负债表中作为资产列示的应收利息账面价值为80万元,按照税法规定该项收益为免税收益,该项资产的计税基础为80万元。由于该项资产账面价值与其计税基础相等,暂时性差异为零,因此,永久性差异不形成暂时性差异,暂时性差异也不包括永久性差异。

【例13-2】 某公司接到环保部门的处罚通知,要求其支付罚款100万元。税法规定,企业因违反国家有关法律法规支付的罚款和滞纳金不允许税前扣除。应支付罚款产生的负债账面价值为100万元,该项负债的计税基础100万元(账面价值100万元——未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额0),该项负债的账面价值100万元与其计税基础100万元相同,不形成暂时性差异。

二、所得税会计的含义

资产负债表债务法通俗地说,所得税会计就是在应交所得税基础上如何确定所得税费用。在原会计制度采用应付税款法下,所得税费用等于应交所得税;而在采用资产负债表债务法下,所得税费用不一定等于应交所得税,所得税费用应在应交所得税基础上考虑暂时性差异的影响。

所得税会计是从资产负债表出发,通过比较资产负债表上列示的资产、负债按照企业会计准则规定确定的账面价值与按照税法规定确定的计税基础,对于两者之间的差额区别应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异,确认相关的递延所得税负债与递延所得税资产,并在此基础上确定每一期间利润表中的所得税费用。

资产和负债金额与基于所得税法计算确定的资产和负债金额的差异,称为暂时性差异。由于资产的计价金额随着时间的推移,将逐步费用化,会计核算上的资产计价金额与所得税法规定的计价金额之间的差异,从整个资产的使用期间来看,两者之间的差异将消失,所以是暂时性的。

第二节 资产负债表债务法核算

一、资产负债表债务法核算原理

资产/负债观的利润总额 = 期末净资产 - 期初净资产 - 业主投资 + 分配于业主的利润,净资产 = 资产 - 负债。会计核算上计价基础(账面价值)与所得税法的计税基础的差异,导致资产负债表中反映的资产或负债的金额与按所得税法规定的计税基础确定的金额之间的差异,从而产生纳税影响。

若会计账面资产价值 > 计税资产价值,或者会计账面负债价值 < 计税负债价值,则会计账面净资产 > 计税净资产,由此可知,资产/负债观的会计利润总额 > 应纳税所得额,产生了应纳税暂时性差异。本期按应纳税所得额计提所得税标准数必然少于按会计利润总额计提的所得税,而在资产负债表债务法下,由于资产将逐步费用化,在若干长期间内,按会计利润总额与应

纳税所得额计提的所得税总数是一致的，因此，本期少计提了所得税费用将来就要多计提，即产生了递延所得税负债，应付所得税应在以后各期予以确认。

若会计账面资产价值＜计税资产价值，或者会计账面负债价值＞计税负债价值，则会计账面净资产＜计税净资产，所以，资产/负债观的会计利润总额＜应纳税所得额，产生可抵扣暂时性差异。本期按应纳税所得额计提所得税标准数必然多于按会计利润总额计提的所得税，而在资产负债表债务法下，由于资产将逐步费用化，在若干长期间内，按会计利润总额与应纳税所得额计提的所得税总数是一致的，因此，本期多计提了所得税费用将来即可少计提，产生了可抵减暂时性差异，即递延所得税资产。

二、资产负债表债务法的核算业务流程

资产负债表债务法业务核算具体流程为：确定资产和负债项目的账面价值──→确定资产和负债计税基础──→确定两者之间的暂时性差异──→递延所得税负债和递延所得税资产的应有金额──→确定所得税费用如图 13-1。

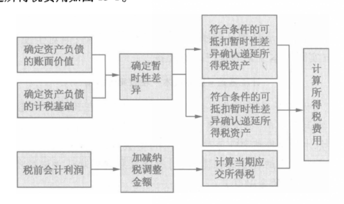


图 13-1　资产负债表债务法的核算业务流程

第三节　计税基础和暂时性差异

一、资产计税基础

资产的计税基础指企业收回资产账面价值的过程中，计算应纳税所得额时按照税法可以自应税经济利益中抵扣的金额，即该项资产在未来使用或最终处置时，允许作为成本或费用于税前列支的金额。

资产的计税基础＝未来可税前列支的金额

某一资产负债表日资产的计税基础＝成本－以前期间已税前列支的金额

（一）固定资产

固定资产在持有期间进行后续计量时，会计上的基本计量模式是“成本－累计折旧－固定资产减值准备”。会计与税收处理的差异主要来自于折旧方法、折旧年限的不同以及固定资产减值准备的提取。

账面价值＝固定资产原价－累计折旧－固定资产减值准备

计税基础＝固定资产原价－税收累计折旧

【例13-3】 某项机器设备，原价为1 000万元，预计使用年限为10年，会计处理时按照直线法计提折旧，税收处理允许加速折旧，企业在计税时对该项资产按双倍余额递减法计列折旧，预计净残值为零。计提了2年的折旧后，会计期末，企业对该项固定资产计提了80万元的固定资产减值准备。

(1) 机器设备会计账面价值＝固定资产原价－累计折旧－固定资产减值准备＝1 000－100－100－80＝720(万元)

(2) 机器设备(税收账面价值)计税基础＝固定资产原价－税收累计折旧＝1 000－200－160＝640(万元)

该项固定资产账面价值720万元与其计税基础640万元之间产生的差额80万元，形成应纳税暂时性差异，应确认相应的递延所得税负债。

(二) 无形资产

无形资产在后续计量时，会计与税收的差异主要产生于对无形资产是否需要摊销及无形资产减值准备的提取。

账面价值＝实际成本－会计累计摊销－无形资产减值准备；但对于使用寿命不确定的无形资产，账面价值＝实际成本－无形资产减值准备。

计税基础＝实际成本－税收累计摊销

【例13-4】 某项无形资产取得成本为200万元，因其使用寿命无法合理估计，会计上视为使用寿命不确定的无形资产，不予摊销，但税法规定按不短于10年的期限摊销，则取得该项无形资产1年后的会计账面价值200万元(200－0)与其计税基础180万元(200－200÷10)之间的差额20万元，产生了应纳税暂时性差异，对所得税影响应确认为递延所得税负债。

(三) 以公允价值计量的金融资产

1. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

会计上处理方法：期末按公允价值计量，公允价值变动计入当期损益。

税收上处理方法：以历史成本为基础确定。

【例13-5】 20×6年10月20日，A公司自公开市场取得一项权益性投资，支付价款800万元，作为交易性金融资产核算。20×6年12月31日，该项权益性投资的市价为880万元。

该交易性金融资产的账面价值880万元与其计税基础800万元之间产生了80万元的暂时性差异，该暂时性差异在未来期间转回时会增加未来期间的应纳税所得额，导致企业应交所得税的增加，为应纳税暂时性差异，应确认相关的递延所得税负债。

2. 可供出售金融资产

会计上处理方法：期末按公允价值计量，公允价值变动计入所有者权益。

税收上处理方法：以历史成本为基础确定。

【例13-6】 20×6年11月8日，甲公司自公开的市场上取得一项基金投资，按照管理层的持有意图，将其作为可供出售的金融资产核算。该项基金投资的成本为600万元。20×6年12月31日，其市价为630万元。假定税法规定资产在持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额。

该可供出售金融资产的账面价值630万元与其计税基础600万元之间产生的30万元暂

时性差异,将会增加未来该资产处置期间的应纳税所得额和应交所得税,为应纳税暂时性差异,企业应确认与其相关的递延所得税负债。

(四) 其他资产

因企业会计准则规定与税收法规规定不同,企业持有的其他资产,可能造成其账面价值与计税基础之间存在差异。

1. 采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产

会计上处理方法:期末按公允价值计量。

税收上处理方法:以历史成本为基础确定。

【例13-7】 A公司于20×6年1月1日签订租赁合同,将其自用房屋建筑物转为对外出租,该房屋建筑物的成本为300万元,预计使用年限为20年。转为投资性房地产之前,已使用4年,A公司按照直线法计提折旧,预计净残值为零。转为投资性房地产核算后,因能够持续可靠地取得该投资性房地产的公允价值,A公司选择采用公允价值对该投资性房地产进行后续计量。假定对该房屋建筑物,税法规定的折旧方法、折旧年限及净残值与会计规定相同。同时,假定税法规定资产在持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额,待处置时一并计算确定应计入应纳税所得额的金额。该项投资性房地产在20×6年12月31日的公允价值为360万元。

该项投资性房地产的账面价值360万元与其计税基础225万元(300－300÷20×5)之间产生了135万元的暂时性差异,因其会增加企业在未来期间的应纳税所得额和应交所得税,为应纳税暂时性差异,应确认与其相关的递延所得税负债。

2. 其他各种资产减值准备

【例13-8】 C公司2008年12月31日应收账款余额为1 000万元,该公司期末对应收账款计提了100万元的坏账准备。按照现行税法规定,按照应收账款期末余额的5‰计提的坏账准备不允许税前扣除。假定该企业期初应收账款及坏账准备的余额均为零。

该项应收账款在2008年资产负债表日的账面价值为900万元(1 000－100)。其计税基础为账面余额1 000万元,与其账面价值900万元之间产生的差额,形成了100万元可抵扣暂时性差异,应确认相关的递延所得税资产。

二、负债的计税基础

负债的计税基础,是指负债的账面价值减去未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额。负债的计税基础＝账面价值－未来可税前列支的金额。一般负债的确认和清偿不影响所得税的计算,差异主要是因自费用中提取的负债。

【例13-9】 企业因销售商品提供售后服务等原因于当期确认了165万元的销售费用,同时确认为预计负债。税法规定,有关产品售后服务等与取得经营收入直接相关的费用于实际发生时允许税前列支。假定企业在确认预计负债的当期未发生售后服务费用。预计负债账面价值165万元;预计负债计税基础0(账面价值165万元——可从未来经济利益中扣除的金额165万元);该预计负债的账面价值165万元与其计税基础0之间形成可抵扣暂时性差异165万元,在其产生期间符合有关确认条件时,应确认相关的递延所得税资产。

三、暂时性差异

暂时性差异以资产负债表为着眼点,是从资产负债表项目资产和负债的会计计量标准与

税法的差别出发予以考虑,反映的是累计暂时性差异,范围较宽泛。由于资产的计价金额随着时间的推移,将逐步费用化,会计核算上的资产计价金额与所得税法上资产计价金额之间的差异,从整个资产的使用期间来看,两者之间的差异将消失,所以是暂时性的。

暂时性差异,是指资产或负债的账面价值与其计税基础之间的差额。按照暂时性差异对未来期间应税金额的影响,分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。

(一) 应纳税暂时性差异

应纳税暂时性差异是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时,将导致产生应税金额的暂时性差异。资产的账面价值大于其计税基础或负债的账面价值小于其计税基础产生应纳税暂时性差异,应确认为递延所得税负债。

【例 13-10】 A 公司 2007 年末固定资产原值为 1 200 万元,会计按直线法计提折旧 300 万元,固定资产减值准备 150 万元,税法按年数总和法计提折旧,已计提折旧额 500 万元。因此,固定资产账面价值 750 万元与计税基础 700 万元的差额,形成应纳税暂时性差异为 50 万元。现将资产价值、计税基础、暂时性差异比较如表 13-1 所示。

表 13-1

项　目	账面价值	计税基础	应纳税暂时性差额(账面价值 > 计税基础)
固定资产	750	700	50

(二) 可抵扣暂时性差异

可抵扣暂时性差异是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时,将导致产生可抵扣金额的暂时性差异。资产的账面价值小于其计税基础或负债的账面价值大于其计税基础产生可抵扣暂时性差异,应确认为递延所得税资产。

【例 13-11】 B 公司 2007 年末存货余额 230 万元,已提跌价准备 48 万元,则存货账面价值为 182 万元;存货计税基础为 230 万元,形成可抵扣暂时性差异为 48 万元。现将资产价值、计税基础、暂时性差异比较如表 13-2 所示。

表 13-2

项　目	账面价值	计税基础	可抵扣暂时性差额(账面价值 < 计税基础)
存货	182	230	48

(三) 特殊项目产生的暂时性差异

某些交易或事项发生以后,因不符合资产、负债的确认条件而未体现为资产负债表中的资产或负债,但按税法规定能够确定其计税基础的,其账面价值 0 与计税基础之间的差异也构成暂时性差异,如超标的广告费支出。

【例 13-12】 P 公司 2010 年发生了 700 万元广告费,已作为销售费用。税法规定,该类支出不超过当年销售收入 15% 的部分允许当期税前扣除,超过部分向以后年度结转税前扣除。P 公司 2010 年实现销售收入 4 000 万元。

广告费按照会计准则规定在发生时已计入当期损益,如果将其视为资产,其账面价值为 0。但按照税法规定,其可予税前扣除 600 万元(4 000 × 15%),当期未予税前扣除的 100 万元可以向以后年底结转,其计税基础为 100 万元。产生了 100 万元的可抵减暂时性差异,符合确认条件时,应确认相关的递延所得税资产。

对于按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损及税款抵减,因本质上可抵扣亏损和

税款抵减与可抵扣暂时性差异具有同样的作用，均能够减少未来期间应纳税所得额和应交所得税，视同可抵扣暂时性差异，未来5年期间能够产生足够的应纳税所得额弥补该经营亏损，应确认递延所得税资产。

【例13-13】 乙公司所得税率25%，2004—2007年应纳税所得额为－100万元、40万元、40万元、50万元。假设没有其他纳税调整事项。

(1) 2004年末：

借：递延所得税资产　25(100×25%)

　贷：所得税费用　25

(2) 2005年末：

借：所得税费用　10

　贷：递延所得税资产　10(25－15)

(3) 2006年末：

借：所得税费用　10

　贷：递延所得税资产　10(15－5)

(4) 2007年末：

借：所得税费用　12.5

　贷：递延所得税资产　5(5－0)

　　应交税费——应交企业所得税　7.5(30×25%)

第四节　递延所得税资产和负债的确认与计量

一、递延所得税资产的确认和计量

(一) 递延所得税资产和递延所得税负债的确认流程(图13-2)

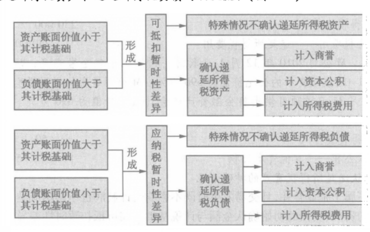


图13-2　递延所得税资产和递延所得税负债的确认流程

(二)“递延所得税资产”账户。

该账户借方登记“递延所得税资产”增加额，贷方登记“递延所得税资产”减少额。借方余额为资产，表示将来可以少交的所得税费用。

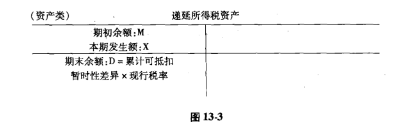


图 13-3

$M+X=D\longrightarrow X=D-M$

若 $X>0$,则借记递延所得税资产;若 $X<0$,则贷记递延所得税资产。

(三)递延所得税资产的确认和计量的一般原则

(1)递延所得税资产的确认应以未来期间可能取得的应纳税所得额为限。

(2)按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损和税款抵减,应视同可抵扣暂时性差异处理。

(3)企业合并中,按照会计规定确定的合并中取得各项可辨认资产、负债的入账价值与其计税基础之间形成可抵扣暂时性差异的,应确认相应的递延所得税资产,并调整合并中应予确认的商誉等。

(4)与直接计入所有者权益的交易或事项相关的可抵扣暂时性差异,相应的递延所得税资产应计入所有者权益。如因可供出售金融资产公允价值下降而应确认的递延所得税资产。假定该企业在 2007 年除广告费用支出的会计处理与税务处理存在差异外,不存在其他会计和税收之间的差异。

【例 13-14】 承【例 13-12】资料对于广告费用支出在资产负债表中列示的账面价值零与其计税基础 100 万元之间产生的 100 万元可抵扣暂时性差异,假定该企业使用的所得税税率为 25%,其估计于未来期间能够产生足够的应纳税所得额以利用该可抵扣暂时性差异,则应确认递延所得税资产。

借:递延所得税资产　　　　250 000

　贷:所得税费用——递延所得税费用　　　　250 000

【例 13-15】 M 公司 2010 年 12 月 1 日取得一项可供出售金融资产,成本为 890 万元,2010 年 12 月 31 日,该项资产的公允价值为 690 万元。M 公司适用的所得税税率为 25%。

2010 年 12 月 31 日该项可供出售金融资产的会计账面价值为 690 万元。其计税基础为 890 万元,产生可抵扣暂时性差异 200 万元,应确认的递延所得税资产为 25 万元。

借:递延所得税资产　　　　50

　贷:资本公积——其他资本公积　　　　50

(四)不确认递延所得税资产的特殊情况

某项交易不属于企业合并,且交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额,则该项交易中产生的资产、负债的初始确认金额与计税基础存在可抵扣暂时性差异的,不确认相关的递延所得税资产。其原因在于,如果确认递延所得税资产,则需调整资产、负债的入账价值,对实际成本进行调整,将有违会计核算中的历史成本原则,影响会计信息的可靠性,该种情况下不确认相应的递延所得税资产。

【例 13-16】 P 企业进行内部研究开发所形成的无形资产成本为 800 万元,按照税法规定其计税基础为 1 200 万元(800×150%),产生暂时性差异 400 万元。因该项资产并非产生于

企业合并，同时在其初始确认时既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额，不应确认相关的递延所得税资产。

（五）递延所得税资产的计量

1. 适用税率的确定

确认递延所得税资产时，应估计相关可抵扣暂时性差异的转回时间，采用转回期间适用的所得税税率为基础计算确定。无论相关的可抵扣暂时性差异转回期间如何，递延所得税资产均不予折现。

2. 递延所得税资产的减值

资产负债表日，企业应当对递延所得税资产的账面价值进行复核。如果未来期间很可能无法取得足够的应纳税所得额用于利用递延所得税资产的利益，应当减记递延所得税资产的账面价值。递延所得税资产的账面价值减记以后，继后期间根据新的环境和情况判断能够产生足够的应纳税所得额利用可抵扣暂时性差异，使得递延所得税资产包含的经济利益能够实现的，应相应恢复递延所得税资产的账面价值。

二、递延所得税负债的确认和计量

（一）一般原则

企业在确认因应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债时，应遵循以下原则：(1) 除企业会计准则中明确规定可不确认递延所得税负债的情况以外，企业对于所有的应纳税暂时性差异均应确认相关的递延所得税负债；(2)除直接计入所有者权益的交易或事项以及企业合并外，在确认递延所得税负债的同时，应增加利润表中的所得税费用。

【例 13-17】 2010 年 12 月 31 日 P 公司固定资产会计账面价值 380 万元与其计税基础 300 万元差额构成应纳税暂时性差异，企业应确认相关的递延所得税负债。

借：所得税费用——递延所得税费用　　200 000(800 000 × 25%)

　　贷：递延所得税负债　　200 000

（二）递延所得税负债的计量

递延所得税负债应以相关应纳税暂时性差异转回期间适用的所得税税率计量。在我国，一般企业适用的所得税税率在不同年度之间一般不会发生变化，企业在确认递延所得税负债时，可以现行适用税率为基础计算确定。

（三）"递延所得税负债"账户

贷方登记增加额，借方登记减少额。"递延所得税负债"贷方余额为负债，表示将来应交所得税费用。

（负债类）	递延所得税负债
	期初余额：M 本期发生额：X
	期末余额：D = 累计应纳税暂时性差异 × 现行税率

图 13-4

$M + X = D \longrightarrow X = D - M$

若 $X > 0$，则贷记递延所得税负债；若 $X < 0$，则借记递延所得税负债。

【例13-18】 B公司于20×6年末购入一台机器设备，成本为240 000元，会计预计使用年限为4年，税法预计使用年限为3年，预计净残值为0。会计、税法均按直线法计提折旧。假定该公司各会计期间均未对固定资产计提减值准备。则该公司每年因固定资产账面价值与计税基础不同应予确认的递延所得税情况如表13-3所示。

表13-3

单位：元

年　份	2007	2008	2009	2010
实际成本	240 000	240 000	240 000	240 000
累计会计折旧	60 000	120 000	180 000	240 000
账面价值	180 000	120 000	60 000	0
累计计税折旧	80 000	160 000	240 000	0
计税基础	160 000	80 000	0	0
应纳税暂时性差异	20 000	40 000	60 000	0
适用税率	25%	25%	25%	25%
递延所得税负债余额	5 000	10 000	15 000	0

(1) 2007年资产负债表日：

固定资产账面价值＝实际成本－会计折旧＝240 000－60 000＝180 000(元)

固定资产计税基础＝实际成本－税法折旧＝240 000－80 000＝160 000(元)

产生应纳税暂时性差异20 000元，应确认递延所得税负债5 000元。

借：所得税费用——递延所得税费用　　5 000

　贷：递延所得税负债　　5 000

(2) 2008年资产负债表日：

固定资产账面价值＝240 000－60 000－60 000＝120 000(元)

固定资产计税基础＝实际成本－税法折旧＝240 000－80 00－80 000＝80 000(元)

产生应纳税暂时性差异40 000元，应确认累计递延所得税负债10 000元(40 000×25%)。但因期初余额为5 000元，本期应进一步确认递延所得税负债5 000元(10 000－5 000)。

借：所得税费用——递延所得税费用　　5 000

　贷：递延所得税负债　　5 000

(3) 2009年资产负债表日：

固定资产账面价值＝240 000－60 000－60 000－60 000＝60 000(元)

固定资产计税基础＝实际成本－税法折旧＝240 000－80 000－80 000－80 000＝0

产生应纳税暂时性差异60 000元，应确认累计递延所得税负债15 000元(60 000×25%)。但因期初余额为10 000元，本期应进一步确认递延所得税负债5 000元(15 000－10 000)。

借：所得税费用——递延所得税费用　　5 000

　贷：递延所得税负债　　5 000

(4) 2010年资产负债表日：

该项固定资产的账面价值及计税基础均为0，两者之间不存在暂时性差异，原已确认的与该项资产相关的递延所得税负债应予全额转回，即应将原已确认的累计递延所得税负债

15 000元全额转回。

借:递延所得税负债 15 000

贷:所得税费用——递延所得税费用 15 000

(四) 不确认递延所得税负债的情况

商誉的初始确认产生的应纳税暂时性差异不能确认递延所得税负债。

当某项交易同时具有"不是企业合并"及"交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额"特征时,企业不应当确认可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产或应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债。

(五) 资产负债表债务法所得税的计算程序

递延所得税负债/资产期末余额=应纳税暂时性差异/可递减暂时性差异期末余额×预计税率

递延所得税负债/资产发生额=期末递延所得税负债/资产-期初递延所得税负债/资产

本期应交所得税=应纳税所得额×现行税率

本期所得税费用=(本期应交所得税+递延所得税负债/资产发生额)

=(本期应交所得税-递延所得税负债/资产发生额)

三、适用税率变化对已确认递延所得税资产和负债的影响

递延所得税资产和递延所得税负债的金额代表的是有关可抵扣暂时性差异或应纳税暂时性差异于未来期间转回时,导致企业应交所得税金额的减少或增加的情况。因税收法规的变化,导致企业在某一会计期间适用的所得税税率发生变化的,企业应对已确认的递延所得税资产和递延所得税负债按照新的税率进行重新计量。适用税率变动的情况下,应对原已确认的递延所得税资产及递延所得税负债的金额进行调整。

除直接计入所有者权益的交易或事项产生的递延所得税资产及递延所得税负债,相关的调整金额应计入所有者权益以外,其他情况下产生的调整金额应确认为税率变化当期的所得税费用(或收益)。

【例13-19】 某股份公司2008年度实现利润总额2 400万元,各项资产减值准备年初余额为600万元,本年度共计提有关资产减值准备280万元,冲销某项资产减值准备32万元。所得税采用资产负债表债务法核算,2008年起所得税率为25%(非预期税率变动),而以前为33%。假定按税法规定,计提的各项资产减值准备均不得在应纳税所得额中扣除;2008年度除计提的各项资产减值准备作为暂时性差异外,无其他纳税调整事项;可抵扣暂时性差异转回时有足够的应纳税所得额。要求计算该公司2008年度发生的所得税费用并编制相关会计分录。

(1) 2010年度当期应交所得税=(2 400+280-32)×25%=662(万元);

(2) 至2010年初累计产生可抵扣暂时性差异因税率降低而调减的递延所得税资产=600×(33%-25%)=48(万元)(贷方);

(3) 2010年产生可抵扣暂时性差异对递延所得税资产影响数=(280-32)×25%=62(万元)(借方),2010年度确认递延所得税资产=(280-32)×25%-600×(33%-25%)=14(万元);

(4) 2010年度发生的所得税费用=662+48-62=648(万元)。

借:所得税费用——当期所得税费用 662

递延所得税资产 14

贷:应交税费——应交所得税 662

所得税费用——递延所得税费用 14

第五节 所得税费用的确认与计量

在按照资产负债表债务法核算所得税的情况下,利润表中的所得税费用包括当期所得税和递延所得税两个部分。

一、当期所得税费用

当期所得税是指企业按照税法规定计算确定的针对当期发生的交易和事项,应缴纳给税务部门的所得税金额,即当期应交所得税。应在会计利润的基础上,按照适用税收法规的规定进行调整,计算出当期应纳税所得额,按照应纳税所得额与适用所得税税率计算确定当期应交所得税。

一般情况下,应纳税所得额 = 会计利润 + 按照会计准则规定计入利润表但计税时不允许税前扣除的费用 ± 计入利润表的费用与按照税法规定可予税前抵扣的金额之间的差额 ± 计入利润表的收入与按照税法规定应计入应纳税所得额的收入之间的差额 - 税法规定的不征税收入 ± 其他需要调整的因素。

当期所得税 = 应交所得税 = 应纳税所得额 × 所得税税率

二、递延所得税费用

递延所得税是指按照所得税准则规定当期应予确认的递延所得税资产和递延所得税负债金额,即递延所得税资产及递延所得税负债当期发生额的综合结果,但不包括计入所有者权益的交易或事项的所得税影响。

递延所得税 = (递延所得税负债的期末余额 - 递延所得税负债的期初余额)

- (递延所得税资产的期末余额 - 递延所得税资产的期初余额)

企业因确认递延所得税资产和递延所得税负债产生的递延所得税,一般应当记入所得税费用,但以下两种情况除外:(1)是某项交易或事项按照会计准则规定应计入所有者权益的,由该交易或事项产生的递延所得税资产或递延所得税负债及其变化亦应计入所有者权益,不构成利润表中的递延所得税费用;(2)企业合并中取得的资产、负债,其账面价值与计税基础不同,应确认相关递延所得税的,递延所得税的确认影响合并中产生的商誉或是记入当期损益的金额,不影响所得税费用。

【例 13-20】 F 企业持有的某项可供出售金融资产成本为 968 万元,2010 年末公允价值为 1 148 万元,该企业适用的所得税税率为 25%。除该事项外,该企业不存在其他会计与税收之间的差异。

F 企业账务处理:

① 借:可供出售金融资产 180

贷:资本公积——其他资本公积 180

② 借:资本公积——其他资本公积 45

贷:递延所得税负债 45

三、所得税费用

计算确定了当期所得税及递延所得税以后，利润表中应予确认的所得税费用为两者之和，即

所得税费用 = 当期所得税费用 + 递延所得税费用

【例 13-21】 M 公司 2010 年度利润表中利润总额为 6 000 万元，该公司适用的所得税税率为 25%。2010 年 12 月 31 日公司资产、负债的账面价值与计税基础如表 13-4。

表 13-4　　单位：万元

项　　目	账面价值	计税基础	应纳税暂时性差异	可抵扣暂时性差异
存货	8 700	9 000		300
无形资产	3 600	4 100		500
固定资产	4 800	3 900	900	
交易性金融资产	2 000	800	1 200	
预计负债	200	0		200
合　　计			2 100	1 000

与所得税核算有关的情况如下。2010 年发生的有关交易，会计处理与税收处理存在的差别有：(1) 向关联企业捐赠现金 400 万元。假定按照税法规定不允许税前扣除。(2) 2010 年 12 月 31 日确认的交易性金融资产公允价值变动损益 1 200 万元。(3) 违反环保法规定应支付罚款 360 万元。(4) 期末对持有的存货计提了 300 万元的存货跌价准备。

(1) 2010 年度当期应交所得税：

应纳税所得额 = 6 000 − 900 + 400 − 1 200 + 360 + 300 + 500 + 200 = 5 660（万元）

应交所得税 = 5 660 × 25% = 1415（万元）

(2) 2010 年度递延所得税：

递延所得税资产 = 1 000 × 25% = 250（万元）；递延所得税负债 = 2 100 × 25% = 525（万元）；递延所得税费用 = 525 − 250 = 275（万元）。

(3) 利润表中应确认的所得税费用：

所得税费用 = 1 415 + 275 = 1 690（万元）

	借方	贷方
借：所得税费用——当期所得税费用	1 415	
——递延所得税费用	275	
递延所得税资产——存货	(300 × 25%) 75	
——无形资产	(500 × 25%) 125	
——预计负债	(200 × 25%) 50	
贷：应交税费——应交所得税		1 415
递延所得税负债——固定资产		(900 × 25%) 225
——交易性金融资产		(1 200 × 25%) 300

【例 13-22】 某企业 2010 年 12 月 31 日资产负债表中有关项目金额及其计税基础，如表 13-5所示。

表 13-5

项　目	账面价值	计税基础	暂时性差异	
			应纳税暂时性差异	可抵扣暂时性差异
固定资产	80 000	60 000	20 000	
预计负债	50 000	0		50 000
合　计			20 000	50 000

除上述项目外，该企业其他资产、负债账面价值与其计税基础不存在差异，且递延所得税资产和递延所得税负债不存在期初余额，适用的所得税税率为25%。假定当期应纳税所得额为300 000元。该企业预计在未来期间能够产生足够的应纳税所得额用来抵扣可抵扣暂时性差异。要求计算企业确认的递延所得税负债、递延所得税资产、所得税费用，并编制相关会计分录。

(1) 递延所得税负债 $=20\ 000\times25\%=5\ 000$(元)

(2) 递延所得税资产 $=50\ 000\times25\%=12\ 500$(元)

(3) 所得税费用 $=300\ 000\times25\%+5\ 000-12\ 500=67\ 500$(元)

借:所得税费用——当期所得税费用　　75 000
　递延所得税资产　　12 500
　贷:递延所得税负债　　5 000
　　所得税费用——递延所得税费用　　7 500
　　应交税费——应交所得税　　75 000(300 000×25%)

四、所得税会计核算流程

(一) 确认所得税费用(图 13-5、图 13-6)

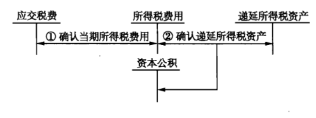


图 13-5　确认所得税费用

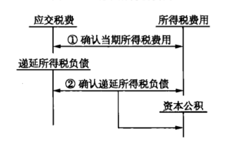


图 13-6　确认所得税费用

（二）结转所得税费用（图 13-7）

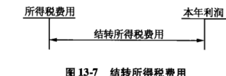


图 13-7　结转所得税费用

第六节　所得税在报表中的列示

在利润表中，"所得税费用"项目反映企业根据所得税准则确认的应从当期利润总额中扣除的所得税费用。该项目应根据"所得税费用"科目的发生额分析填列。

在会计报表附注中，企业应当披露与所得税有关的下列信息：(1)所得税费用（收益）的主要组成部分；(2)所得税费用（收益）与会计利润关系的说明；(3)未确认递延所得税资产的可抵扣暂时性差异、可抵扣亏损的金额（如果存在到期日，还应披露到期日）；(4)对每一类暂时性差异和可抵扣亏损，在列报期间确认的递延所得税资产或递延所得税负债的金额，确认递延所得税资产的依据；(5)未确认递延所得税负债的，与对子公司、联营企业及合营企业投资相关的暂时性差异金额。

【本 章 小 结】

所得税会计是从资产负债表出发，通过比较资产负债表上列示的资产、负债按照企业会计准则规定确定的账面价值与按照税法规定确定的计税基础，对于两者之间的差额区别应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异，确认相关的递延所得税负债与递延所得税资产，并在此基础上确定每一期间利润表中的所得税费用。

资产负债表债务法核算原理。资产/负债表的利润总额 = 期末净资产 - 期初净资产 - 业主投资 + 分配于业主的利润，净资产 = 资产 - 负债。会计核算上计价基础（账面价值）与所得税法的计税基础的差异，导致资产负债表中反映的资产或负债的金额与按所得税法规定的计税基础确定的金额之间的差异，从而产生纳税影响。

暂时性差异，是指资产或负债的账面价值与其计税基础之间的差额。按照暂时性差异对未来期间应税金额的影响，分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。资产的账面价值大于其计税基础或负债的账面价值小于其计税基础产生应纳税暂时性差异，应确认为递延所得税负债。资产的账面价值小于其计税基础或负债的账面价值大于其计税基础产生可抵扣暂时性差异，应确认为递延所得税资产。

在按照资产负债表债务法核算所得税的情况下，利润表中的所得税费用包括当期所得税和递延所得税两个部分。



第十四章 财务报告

【学习目标】

了解财务报表的种类、作用及编制的基本要求;掌握资产负债表、利润表、现金流量表及所有者权益变动表的编制原理和基本编制方法。掌握合并财务报表的编制原理和编制方法。

【能力目标】

能熟练地、独立地根据账簿资料为企业编制出资产负债表、利润表及所有者权益变动表;能比较熟练地手工编制现金流量表和合并财务报表。

第一节 财务报告概述

一、财务报告的含义及内容

(一) 财务报告的含义

财务报告是企业正式对外揭示或表述财务信息的总结性书面文件,其目标是向财务报告使用者提供与企业财务状况、经营成果及现金流量等有关的会计信息。财务报告的作用表现在以下几个方面:

(1) 财务报告有助于投资者和债权人等进行合理的决策。

(2) 财务报告反映企业管理当局的受托经管责任。

(3) 财务报告能够帮助企业管理当局改善经营管理,协调企业与相关利益集团的关系,促进企业快速、稳定的发展。

(4) 财务报告能够帮助国家有关部门实现其经济与社会目标,并进行必要的宏观调控,促进社会资源的有效配置。

(二) 财务报告的内容

财务报告由财务报表和其他财务报告组成。

财务报表是根据公认会计准则,以表格形式对企业财务状况、现金流动、经营绩效及所有者权益变动情况进行结构性表述的书面文件。财务报表至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益(股东权益)变动表和附注。其中,资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益(股东权益)变动表属于基本财务报表,而附注是对基本财务报表的信息进一步的说明、补充或解释,以便帮助所有者理解和使用报表信息。

其他财务报告作为财务报表的辅助报告,其编制基础与方式可以不受会计准则约束,而以灵活多样的形式提供各种有关的信息,内容十分广泛,主要包括管理层分析与讨论预测报告、物价变动报告及企业社会责任报告等。

在财务报告体系中,最重要、最可靠的财务信息是由财务报表提供的,财务报表连同它的

附注是财务报告的核心,其他财务报告则是财务报告的必要补充,它们共同构成一个完整的对外报告体系。

二、财务报表列报基本要求

企业在财务报表列报时应符合以下基本要求。

(一) 真实可靠

企业应当根据实际发生的交易和事项,遵循基本会计准则和各项具体会计准则进行确认和计量,并在此基础上编制财务报表,不应以附注披露代替确认和计量。

(二) 以持续经营为基础

持续经营是会计的基本前提,是确认、计量及编制财务报表的基础。企业会计准则规范的是持续经营条件下企业对所发生的交易和事项的确认、计量及报表列报;相反,如果企业出现了非持续经营,致使以持续经营为基础编制的财务报表不再合理,企业应当采用其他基础编制财务报表。

(三) 一致性

财务报表项目的列报应当在各个会计期间保持一致,不得随意变更。但以下两种情况可以变更:(1)会计准则要求改变财务报表项目的列报;(2)企业经营业务的性质发生重大变化,变更财务报表项目的列报能够提供更可靠、更相关的会计信息。

(四) 重要性

重要性是判断项目在财务报表中应单独列报还是合并列报的重要原则。如果某个项目单个看不具有重要性,则可以将其与其他项目合并列报;如果具有重要性,则应单独列报。一般来说,如果财务报表的某些项目的省略或错报会影响所有者据此作出经济决策的,则该项目就具有重要性。具体可以根据企业所处环境,从项目的性质和金额大小两方面予以判断。

(五) 抵销原则

财务报表中的资产项目和负债项目金额、收入项目和负债项目金额不得相互抵销,其他会计准则另有规定的除外。资产项目按扣除减值准备后的净额列示,不属于抵销。非日常活动产生的损益,以收入扣除费用后的净额列示,不属于抵销。

(六) 可比性

当期财务报表的列报,至少应当提供所有列报项目上一可比会计期间的比较数据,以及与理解当期财务报表相关的说明,其他会计准则另有规定的除外。财务报表项目的列报发生变更的,应当对上期比较数据按照当期的列报要求进行调整,并在附注中披露调整的性质和原因,以及调整的各项目金额。对上期比较数据进行调整不切实可行的,应在附注中披露不能调整原因。

(七) 财务报表表首的列报

企业应当在财务报表的显著位置至少披露下列各项:

(1) 编报企业的名称;

(2) 资产负债表日或财务报表涵盖的会计期间;

(3) 人民币金额单位;

(4) 财务报表是合并报表的,应当予以标明。

(八) 报告期间

企业至少应当按年编制财务报表。年度财务报表的涵盖期间短于一年的,应当披露年度

财务报表的涵盖期间，以及短于一年的原因。

第二节　资产负债表的编制

一、资产负债表的含义及列报格式

（一）资产负债表的含义

资产负债表是反映企业在某一特定日期（如月末、季末、半年末、年末）的财务状况的报表。它是一张揭示企业在一定时点上财务状况的静态报表，用以反映企业的经济资源及其分布情况，并据以评价和预测企业的短期偿债能力和长期偿债能力。

（二）资产负债表的列报格式

资产负债表通常有两种格式，即报告式和账户式。

1. 报告式资产负债表

报告式资产负债表是依据“资产 - 负债 = 所有者权益”的会计等式，将资产、负债和所有者权益自上而下排列所形成的垂直式资产负债表。

2. 账户式资产负债表

账户式资产负债表是依据“资产 = 负债 + 所有者权益”的会计等式和“T”形账户结构设计的，分为左右两边，左边列示企业的资产，右边列示负债和所有者权益，左右两边保持平衡。

按财务报表列报准则的规定，我国企业应采用的是账户式资产负债表。左方列报资产，一般按资产的流动性大小排列；右方列报负债和所有者权益，一般按要求清偿时间的先后顺序排列。

二、资产负债表的列报方法

1. 年初余额的列报方法

资产负债表“年初余额”栏内各项数字，应当根据上年末资产负债表的“期末余额”栏所列数字填列。如果本年度资产负债表规定的各个项目名称和内容同上年度不一致，应对上年年末资产负债表各个项目名称和数字按照本年度的规定进行调整，填入本表的“年初余额”栏内。

2. 期末余额的列报方法

资产负债表“期末余额”栏内各项数字，一般应根据资产、负债和所有者权益类科目的期末余额填列。主要包括以下几种方法：

（1）根据总账科目余额直接填列。例如“交易性金融资产”、“短期借款”、“应付票据”、“应付职工薪酬”等项目。

（2）根据总账科目期末余额分析计算填列。例如，“货币资金”项目，根据“库存现金”、“银行存款”、“其他货币资金”三个总账账户余额合计填列。

（3）根据明细科目期末余额分析计算填列。例如，“预付账款”项目，需要根据“应付账款”和“预付账款”明细科目的期末借方余额合计填列；“应付账款”项目，需要根据“应付账款”和“预付账款”明细科目的期末贷方余额合计填列；“应收账款”项目需要根据“应收账款”和“预收账款”明细科目的期末借方余额合计数减去相关“坏账准备”科目余额填列；“预收账款”项目需要根据“应收账款”和“预收账款”明细科目的期末贷方余额合计填列。

（4）根据总账科目期末余额和明细科目期末余额分析计算填列。例如，“长期借款”项目，需要根据“长期借款”总账科目期末余额扣除“长期借款”科目所属明细科目中将在一年内到期且企业不能自主地将清偿义务展期的长期借款后的金额计算填列。

（5）根据有关科目期末余额减去备抵科目余额后的净额填列。例如“应收账款”、“长期股权投资”等项目，应根据“应收账款”、“长期股权投资”等科目的期末余额减去“坏账准备”、“长期股权投资减值准备”等科目余额后的净额填列；“固定资产”项目应根据“固定资产”总账科目期末余额减去“累计折旧”、“固定资产减值准备”科目余额后的净额填列；“无形资产”项目应根据“无形资产”总账科目期末余额减去“累计摊销”、“无形资产减值准备”科目余额后的净额填列。

（6）综合运用上述填列方法分析填列。例如上述“应收账款”项目的填列；又如“存货”项目，需要根据“原材料”、“库存商品”、“委托加工物资”、“周转材料”、“材料采购”、“在途物资”、“发出商品”、“材料成本差异”等总账期末余额分析汇总数，再减去“存货跌价准备”科目余额后的金额填列。

三、资产负债表编制实例

【例 14-1】（一）资料

1. 华远股份有限公司为一般纳税人，适用的增值税税率为 17%，所得税税率为 25%；原材料采用计划成本进行核算。其 2007 年 12 月 31 日的科目余额汇总表如表 14-1 所示。

表 14-1　科目余额汇总表

科目名称	借方余额	科目名称	借方余额
库存现金	20 000	短期借款	3 000 000
银行存款	12 800 000	应付票据	2 000 000
其他货币资金	1 243 000	应付账款	9 548 000
交易性金融资产	150 000	其他应付款	500 000
应收票据	2 460 000	应付职工薪酬	1 100 000
应收账款	4 000 000	应交税费	366 000
预付账款	1 000 000	其他流动负债	10 000 000
其他应收款	3 050 000	长期借款	6 000 000
材料采购	2 250 000	股本	50 000 000
原材料	5 500 000	盈余公积	1 000 000
周转材料	880 500	利润分配	
库存商品	16 800 000	（未分配利润）	500 000
材料成本差异	369 500	坏账准备	9000
长期股权投资	2 500 000	累计折旧	3 000 000
固定资产	11 000 000		
在建工程	15 000 000		
无形资产	6 000 000		
其他长期资产	2 000 000		
合　计	87 023 000	合　计	87 023 000

2. 2008 年华远股份有限公司发生如下经济业务：

(1) 收到银行通知，用银行存款支付到期的商业承兑汇票 1 800 000 元。

(2) 购入原材料一批，收到的增值税专用发票上注明的原材料价款为 1 600 000 元，增值税进项税额为 272 000 元，款项已通过银行转账支付，材料尚未验收入库。

(3) 收到原材料一批，实际成本 1 000 000 元，计划成本 950 000 元，材料已验收入库，货款已于上月支付。

(4) 用银行汇票支付采购材料价款，公司收到开户银行转来银行汇票多余款收账通知，通知上填写的多余款为 2 340 元，购入材料及运费 998 000 元，支付的增值税进项税额 169 660 元，原材料已验收入库，该批原材料计划成本 1 000 000 元。

(5) 销售产品一批，开出的增值税专用发票上注明的销售款价为 3 000 000 元，增值税销项税额为 510 000 元，货款尚未收到。该批产品实际成本 1 800 000 元，产品已发出。

(6) 公司将交易性金融资产(股票投资)兑现 165 000 元，该投资的成本为 130 000 元，公允价值变动为增值 20 000 元，处置收益为 15 000 元，均存入银行。

(7) 购入不需安装的设备一台，收到的增值税专用发票上注明的设备价款为 854 700 元，增值税进项税额为 145 300 元，支付包装费、运费 10 000 元。款价及包装费、运费均以银行存款支付。设备已交付使用。

(8) 购入工程物资一批用于建造厂房，收到的增值税专用发票上注明的物资价款和增值税进项税额合计为 1 500 000 元，款项已通过银行转账支付。

(9) 工程应付薪酬 2 280 000 元。

(10) 一项工程完工，交付生产使用，已办理竣工手续，固定资产价值 14 000 000 元。

(11) 基本生产车间一台机床报废，原价 2 000 000 元，已提折旧 1 800 000 元，清理费用 5 000元，残值收入 8 000 元，均通过银行存款支付。该项固定资产已清理完毕。

(12) 从银行借入三年期款 10 000 000 元，借款已存入银行账户。

(13) 销售产品一批，开出的增值税专用发票上注明的销售价款为 7 700 000 元。增值税销项税额为 1 309 000 元，款项已存入银行。销售产品的实际成本为 4 620 000 元。

(14) 公司将要到期的一张面值为 2 000 000 元的无息银行承兑汇票(不含增值税)，连同解讫通知和进账单交银行办理转账。收到银行盖章退回的进账单一联。款项银行已收妥。

(15) 公司出售一台不需用设备，收到价款 3 000 000 元，该设备原价为 4 000 000 元，已提折旧 1 500 000 元。该项设备已由购入单位运走，不考虑相关税费。

(16) 取得交易性金融资产(股票投资)，价款 1 030 000 元，交易费用 20 000 元，已用银行存款支付。

(17) 支付工资 5 000 000 元，其中包括支付在建工程人员的工资 2 000 000 元。

(18) 分配应支付的职工工资 3 000 000 元(不包括在建工程应负担的工资)，其中生产人员薪酬 2 750 000 元，车间管理人员薪酬 100 000 元，行政管理部门人员薪酬 150 000 元。

(19) 提取职工福利费 420 000 元(不包括在建工程应负担的福利费 280 000 元)，其中生产工人福利费 385 000 元，车间管理人员福利费 14 000 元，行政管理部门福利费 21 000 元。

(20)基本生产车间领用原材料，计划成本为 7 000 000 元，领用低值易耗品，计划成本 500 000元，采用一次摊销法摊销。

(21) 结转领用原材料应分摊的材料成本差异。材料成本差异率为5%。

(22) 计提无形资产摊销600 000元;以银行存款支付基本生产车间水电费900 000元。

(23) 计提固定资产折旧1 000 000元,其中计入制造费用800 000元,管理费用200 000元。计提固定资产减值准备300 000元。

(24) 收到应收账款510 000元,存入银行。计提应收账款坏账准备9 000元。

(25) 用银行存款支付产品展览费100 000元。

(26) 计算并结转本期完工产品成本12 824 000元。期末没有在产品,本期生产的产品全部完工入库。

(27) 广告费120 000元,已用银行存款支付。

(28) 公司采用商业承兑汇票结算方式销售产品一批,开出的增值税专用发票上注明的销售价格价款为2 500 000元,增值税销项税额为425 000元,收到2 925 000元的商业承兑汇票一张。产品实际成本为1 500 000元。

(29) 公司将上述承兑汇票到银行办理贴现,贴现息为200 000元。

(30) 公司本期产品销售应交纳的教育费附加为49 303元。

(31) 用银行存款交纳增值税1 000 000元;教育费附加49 303元。

(32) 本期在建工程应负担的长期借款利息费用2 000 000元,长期借款为分期付息。

(33) 提取应计入本期损益的长期借款利息费用100 000元,长期借款为分期付息。

(34) 归还短期借款本金2 500 000元。

(35) 支付长期借款利息2 100 000元。

(36) 偿还长期借款6 000 000元。

(37) 上年度销售产品一批,开出的增值税专用发票上注明的销售价款为100 000元,增值税销项税额为17 000元,购货方开出商业承兑汇票。本期由于购货方发生财务困难,无法按合同规定偿还债务,经双方协议,华远股份有限公司同意购货方用产品抵偿该应收票据。用于抵债的产品市价为80 000元,增值税税率为17%。

(38) 持有的交易性金融资产的公允价值为1 050 000元。

(39) 结转本期产品销售成本7 920 000元。

(40) 假设本例中,除计提固定资产减值准备300 000元、计提的坏账准备9 000元造成固定资产账面价值与其计税基础存在差异外,不考虑其他项目的所得税影响。企业按照税法规定计算确定的应交所得税为1 008 574元,递延所得税资产为77 250元。

(41) 将各收支科目结转本年净利润。

(42) 按照净利润的10%提取法定盈余公积金。

(43) 将利润分配各明细科目的余额转入“未分配利润”明细科目,结转本年利润。

(44) 用银行存款交纳当年应交所得税。

(二) 根据上述资料编制会计分录和资产负债表

1. 会计分录

(1) 借:应付票据 1 800 000

　　贷:银行存款 1 800 000

(2) 借:材料采购 1 600 000
　　应交税费——应交增值税(进项税额) 272 000
　　贷:银行存款 1 872 000
(3) 借:原材料 950 000
　　材料成本差异 50 000
　　贷:材料采购 1 000 000
(4) 借:材料采购 998 000
　　银行存款 2 340
　　应交税费——应交增值税(进项税额) 169 660
　　贷:其他货币资金 1 170 000
　借:原材料 1 000 000
　　贷:材料采购 998 000
　　　材料成本差异 2 000
(5) 借:应收账款 3 510 000
　　贷:主营业务收入 3 000 000
　　　应交税费——应交增值税(销项税额) 510 000
(6) 借:银行存款 165 000
　　贷:交易性金融资产——成本 130 000
　　　　　　　　　　——公允价值变动 20 000
　　　投资收益 15 000
　借:公允价值变动损益 20 000
　　贷:投资收益 20 000
(7) 借:固定资产 864 700
　　应交税费——应交增值税(进项税额) 145 300
　　贷:银行存款 1 010 000
(8) 借:工程物资 1 500 000
　　贷:银行存款 1 500 000
(9) 借:在建工程 2 280 000
　　贷:应付职工薪酬 2 280 000
(10) 借:固定资产 14 000 000
　　贷:在建工程 14 000 000
(11) 借:固定资产清理 200 000
　　累计折旧 1 800 000
　　贷:固定资产 2 000 000
　借:固定资产清理 5 000
　　贷:银行存款 5 000
　借:银行存款 8 000
　　贷:固定资产清理 8 000

会计分录	借方	贷方
借:营业外支出——处置固定资产净损失	197 000	
贷:固定资产清理		197 000
(12) 借:银行存款	10 000 000	
贷:长期借款		10 000 000
(13) 借:银行存款	9 009 000	
贷:主营业务收入		7 700 000
应交税费——应交增值税(销项税额)		1 309 000
(14) 借:银行存款	2 000 000	
贷:应收票据		2 000 000
(15) 借:固定资产清理	2 500 000	
累计折旧	1 500 000	
贷:固定资产		4 000 000
借:银行存款	3 000 000	
贷:固定资产清理		3 000 000
借:固定资产清理	500 000	
贷:营业外收入——处置固定资产净收益		500 000
(16) 借:交易性金融资产	1 030 000	
投资收益	20 000	
贷:银行存款		1 050 000
(17) 借:应付职工薪酬	5 000 000	
贷:银行存款		5 000 000
(18) 借:生产成本	2 750 000	
制造费用	100 000	
管理费用	150 000	
贷:应付职工薪酬——工资		3 000 000
(19) 借:生产成本	385 000	
制造费用	14 000	
管理费用	21 000	
贷:应付职工薪酬——职工福利		420 000
(20) 借:生产成本	7 000 000	
贷:原材料		7 000 000
借:制造费用	500 000	
贷:周转材料		500 000
(21) 借:生产成本	350 000	
制造费用	25 000	
贷:材料成本差异		375 000
(22) 借:管理费用——无形资产摊销	600 000	
贷:累计摊销		600 000

	借:制造费用——水电费	900 000	
	贷:银行存款		900 000
(23)	借:制造费用——折旧费	800 000	
	管理费用——折旧费	200 000	
	贷:累计折旧		1 000 000
	借:资产减值损失——计提的固定资产减值	300 000	
	贷:固定资产减值准备		300 000
(24)	借:银行存款	510 000	
	贷:应收账款		510 000
	借:资产减值损失——坏账准备	9 000	
	贷:坏账准备		9 000
(25)	借:销售费用——展览费	100 000	
	贷:银行存款		100 000
(26)	借:生产成本	2 339 000	
	贷:制造费用		2 339 000
	借:库存商品	12 824 000	
	贷:生产成本		12 824 000
(27)	借:销售费用——广告费	120 000	
	贷:银行存款		120 000
(28)	借:应收票据	2 925 000	
	贷:主营业务收入		2 500 000
	应交税费——应交增值税(销项税额)		425 000
(29)	借:财务费用	200 000	
	银行存款	2 725 000	
	贷:应收票据		2 925 000
(30)	借:营业税金及附加	49 303	
	贷:应交税费——应交教育费附加		49 303
(31)	借:应交税费——应交增值税(已交税金)	1 000 000	
	——应交教育费附加	49 303	
	贷:银行存款		1 049 303
(32)	借:在建工程	2 000 000	
	贷:应付利息		2 000 000
(33)	借:财务费用	100 000	
	贷:应付利息		100 000
(34)	借:短期借款	2 500 000	
	贷:银行存款		2 500 000
(35)	借:应付利息	2 100 000	
	贷:银行存款		2 100 000

(36) 借:长期借款 6 000 000
贷:银行存款 6 000 000
(37) 借:库存商品 80 000
应交税费——应交增值税(进项税额) 13 600
营业外支出——债务重组损失 23 400
贷:应收票据 117 000
(38) 借:交易性金融资产——公允价值变动 20 000
贷:公允价值变动损益 20 000
(39) 借:主营业务成本 7 920 000
贷:库存商品 7 920 000
(40) 借:所得税费用——当期所得税费用 1 008 574
贷:应交税费——应交所得税 1 008 574
借:递延所得税资产 77 250
贷:所得税费用——递延所得税费用 77 250
(41) 借:主营业务收入 13 200 000
营业外收入 500 000
投资收益 15 000
贷:本年利润 13 715 000
借:本年利润 9 989 703
贷:主营业务成本 7 920 000
营业税金及附加 49 303
销售费用 220 000
管理费用 971 000
财务费用 300 000
资产减值损失 309 000
营业外支出 220 400
借:本年利润 931 324
贷:所得税费用 931 324
(42) 借:利润分配——提取法定盈余公积 279 397
贷:盈余公积——法定盈余公积 279 397
提取法定盈余公积数额 = (13 715 000 − 9 989 703 − 931 324) × 10% = 279 397(元)
(43) 借:利润分配——未分配利润 279 397
贷:利润分配——提取法定盈余公积 279 397
借:本年利润 2 793 973
贷:利润分配——未分配利润 2 793 973
(44) 借:应交税费——应交所得税 1 008 574
贷:银行存款 1 008 574

2. “T”形账户与期末余额(略)。

3. 编制资产负债表(见表14-2)。

表 14-2　资产负债表

会企 01 表

编制单位：华远股份有限公司　　2008 年 12 月 31 日　　单位：元

资　　产	年末余额	年初余额	负债和所有者权益	年末余额	年初余额
流动资产：			流动负债：		
货币资金	14 297 463	14 063 000	短期借款	500 000	3 000 000
交易性金融资产	1 050 000	150 000	交易性金融负债	0	0
应收票据	343 000	2 460 000	应付票据	200 000	2 000 000
应收账款	6 982 000	3 991 000	应付账款	9 548 000	9 548 000
预付款项	1 000 000	1 000 000	预收款项	0	0
应收股利	0	0	应付职工薪酬	1 800 000	1 100 000
应收利息	0	0	应交税费	1 009 440	366 000
其他应收款	3 050 000	3 050 000	应付利息	0	0
存货	25 507 000	25 800 000	应付股利	0	0
其中：消耗性生物资产	0	0	其他应付款	500 000	500 000
一年内到期的非流动资产	0	0	预计负债	0	0
其他流动资产	0	0	一年内到期的非流动负债	0	0
流动资产合计	52 229 463	50 514 000	其他流动负债	10 000 000	10 000 000
非流动资产：			流动负债合计	23 557 440	26 514 000
可供出售金融资产	0	0	非流动负债：		
持有至到期投资	0	0	长期借款	10 000 000	6 000 000
投资性房地产	0	0	应付债券	0	0
长期股权投资	2 500 000	2 500 000	长期应付款	0	0
长期应收款	0	0	专项应付款	0	0
固定资产	18 864 700	8 000 000	递延所得税负债		
在建工程	5 280 000	15 000 000	其他非流动负债		
工程物资	1 500 000		非流动负债合计	10 000 000	6 000 000
固定资产清理	0	0	负债合计	33 557 440	32 514 000
生产性生物资产	0	0	所有者权益		
油气资产	0	0	实收资本（或股本）	50 000 000	50 000 000
无形资产	5 400 000	6 000 000	资本公积		
开发支出	0	0	盈余公积	1 279 397	1 000 000
商誉	0	0	未分配利润	3 014 576	500 000
长期待摊费用	0	0	减：库存股		
递延所得税资产	77 250	0	所有者权益合计	54 293 973	51 500 000
其他非流动资产	2 000 000	2 000 000			
非流动资产合计	35 621 950	33 500 000			
资产总计	87 851 413	84 014 000	负债和所有者（或股东权益）合计	87 851 413	84 014 000

第三节 利润表的编制

一、利润表的含义及列报格式

（一）利润表的含义

利润表是反映企业在某一会计期间的经营成果的财务报表。它是一张动态报表，用以分析、预测企业的盈利能力和企业未来一定时期内的利润发展趋势，衡量企业的经营管理水平，便于投资者和债权人作出正确的投资决策。

（二）利润表的列报格式

利润表常见的格式有两种：单步式利润表和多步式利润表。

1. 单步式利润表

单步式利润表是将当期全部收入列在一起，再将当期全部费用列在一起，两者相减计算出当期损益的一种利润表。

单步式利润表的优点是收入费用归类清楚，经营成果的确认比较直观，报表编制方法简单，不足之处是对收入和费用的性质不加区分，不能揭示利润中各要素之间的内在联系，不便于对企业经营成果进行分析和评价。

2. 多步式利润表

多步式利润表是按照利润的性质，分层次计算利润的一种利润表，它按照利润的性质分步计算利润，反映了净利润各要素之间的内在联系，便于使用者理解企业经营成果的不同来源，有利于使用者进行盈利分析和预测企业的盈利能力。

按财务报表列报准则的规定，我国企业应采用多步式利润表格式列报。

二、利润表的列报方法

（一）上期金额栏的列报方法

利润表中"上期金额"栏内的各项数字，应根据上年该期利润表中"本期金额"栏内所列数字填列。如果本年度利润表规定的各个项目名称和内容同上年度不一致，应对上年度利润表各个项目名称和数字按照本年度的规定进行调整，填入本表的"上年金额"栏内。

（二）本期金额栏的列报方法

利润表中"本期金额"栏内的各项数字，除"基本每股收益"和"稀释每股收益"项目外，应根据相关科目的发生额填列。

（1）按照科目的发生额分析计算填列。例如"营业收入"项目，应根据"主营业务收入"、"其他业务收入"科目发生额分析计算填列；"营业成本"项目，应根据"主营业务成本"、"其他业务成本"科目发生额分析填列。

（2）按照相关科目的发生额直接填列。例如"营业税金及附加"、"销售费用"、"管理费用"、"财务费用"、"资产减值损失"、"公允减值变动损益"、"营业外收入"、"营业外支出"和"所得税费用"等项目。

三、利润表编制实例

【例 14-2】 沿用【例 14-1】资料，编制本年度利润表（见表 14-3）。

表 14-3 利润表

会企 02 表

编制单位:华远股份有限公司　　2008 年度　　单位:元

项　　目	本年金额	上年金额
一、营业收入	13 200 000	
减:营业成本	7 920 000	
营业税金及附加	49 303	
销售费用	220 000	
管理费用	971 000	
财务费用	300 000	
资产减值损失	309 000	
加:公允价值变动净收益(损失以"-"号填列)	0	
投资净收益(损失以"-"号填列)	15 000	
其中:对联营企业和合营企业的投资收益	0	
二、营业利润(亏损以"-"号填列)	3 445 697	
加:营业外收入	500 000	
减:营业外支出	220 400	
其中:非流动资产处置净损失(净收益以"-"号填列)		
三、利润总额(亏损总额以"-"号填列)	3 725 297	
减:所得税	931 324	
四、净利润(净亏损以"-"号填列)	2 793 973	
五、每股收益		
(一) 基本每股收益		
(二) 稀释每股收益		

第四节 现金流量表的编制

一、现金流量表的含义及列报格式

(一) 现金流量表的含义

现金流量表,是指反映企业在一定会计期间现金和现金等价物流入和流出的报表。它能使报表使用者了解企业获取现金和现金等价物的能力,评价企业经营状况是否良好、资金是否紧缺及偿债能力大小,并据以预测企业未来现金流量。

(二) 现金流量表的编制基础

现金流量表以现金和现金等价物为基础编制,将权责发生制下的盈利信息调整为收付实现制(现金制)下的现金流量信息。

现金是指企业的库存现金以及可以随时用于支付的存款。现金流量表中的"现金"不仅包括"库存现金"账户核算的库存现金,还包括企业"银行存款"账户核算的存入金融机构且随时可以用于支付的存款,也包括"其他货币资金"账户核算的外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款和在途货币资金等其他货币资金。

应注意的是,银行存款和其他货币资金中有些不能随时用于支付的存款,如不能随时支取的定期存款等,不应作为现金,而应列作投资;提前通知金融企业便可支取的定期存款,则应包括在现金范围内。

现金等价物，是指企业持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资。期限短，一般是指从购买日起三个月内到期。现金等价物通常包括三个月内到期的债券投资。权益性投资变现的金额通常不确定，因而不属于现金等价物。企业应当根据具体情况，确定现金等价物的范围，一经确定不得随意变更。

（三）现金流量表的列报格式

我国现金流量表的列报格式包括正表和补充资料两部分。

正表是按照不同类别的现金流量来分类、分项列示的，具体又包括五项内容，它们分别是经营活动现金流量、投资活动现金流量、筹资活动现金流量、汇率变动对现金的影响和现金及现金等价物净增加额。

补充资料具体又包括三项内容，它们分别是将净利润调节为经营活动现金流量、不涉及现金收支的重大投资和筹资活动、现金及等价物净变动情况。

二、现金流量表的列报方法

现金流量表应当分别经营活动、投资活动和筹资活动列报现金流量，具体应当分别现金流入和现金流出总额列报。自然灾害损失、保险索赔等特殊项目，应当根据其性质，分别归并到经营活动、投资活动和筹资活动现金流量类别中单独列示。

（一）经营活动产生的现金流量（直接法）

1.“销售商品、提供劳务收到的现金”项目

该项目反映企业本期销售商品、提供劳务收到的现金，以及前期销售商品、提供劳务本期收到的现金（包括销售收入和应向购买者收取的增值税销项税额）和本期预收的款项，减去本期销售本期退回商品和前期销售本期退回商品支付的现金。企业销售材料和代购代销业务收到的现金，也在本项目反映。

2.“收到的税费返还”项目

该项目反映企业收到返还的所得税、增值税、营业税、消费税、关税和教育费附加等各种税费返还款。

3.“收到其他与经营活动有关的现金”项目

该项目反映企业经营租赁收到的租金等其他与经营活动有关的现金流入，金额较大的应当单独列示。

4.“购买商品、接受劳务支付的现金”项目

该项目反映企业本期购买商品、接受劳务实际支付的现金（包括增值税进项税额），以及本期支付前期购买商品、接受劳务的未付款项和本期预付款项，减去本期发生的购货退回收到的现金。企业购买材料和代购代销业务支付的现金，也在本项目反映。

5.“支付给职工以及为职工支付的现金”项目

该项目反映企业本期实际支付给职工的工资、奖金、各种津贴和补贴等职工薪酬（包括代扣代缴的职工个人所得税）。

6.“支付的各项税费”项目

该项目反映企业本期发生并支付、以前各期发生本期支付以及预交的各项税费，包括所得税、增值税、营业税、消费税、印花税、房产税、土地增值税、车船使用税、教育费附加等。

7.“支付其他与经营活动有关的现金”项目

该项目反映企业经营租赁支付的租金、支付的差旅费、业务招待费、保险费、罚款支出等其

他与经营活动有关的现金流出,金额较大的应当单独列示。

（二）投资活动产生的现金流量

1.“收回投资收到的现金”项目

该项目反映企业出售、转让或到期收回除现金等价物以外的对其他企业的权益工具、债务工具和合营中的权益。

2.“取得投资收益收到的现金”项目

该项目反映企业除现金等价物以外对其他企业的权益工具、债务工具和合营中的权益投资分回现金股利和利息等。

3.“处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额”项目

该项目反映企业出售、报废固定资产、无形资产和其他长期资产所取得的现金(包括因资产毁损而收到的保险赔偿收入),减去为处置这些资产而支付的有关费用后的净额。

4.“处置子公司及其他营业单位收到的现金净额”项目

该项目反映企业处置子公司及其他营业单位所取得的现金减去相关处置费用以及子公司及其他营业单位持有的现金和现金等价物后的净额。

5.“购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”项目

该项目反映企业购买、建造固定资产、取得无形资产和其他长期资产所支付的现金(含增值税款等),以及用现金支付的应由在建工程和无形资产负担的职工薪酬。

6.“投资支付的现金”项目

该项目反映企业取得除现金等价物以外的对其他企业的权益工具、债务工具和合营中的权益所支付的现金以及支付的佣金、手续费等附加费用。

7.“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”项目

该项目反映企业购买子公司及其他营业单位购买出价中以现金支付的部分,减去子公司及其他营业单位持有的现金和现金等价物后的净额。

8.“收到其他与投资活动有关的现金”、“支付其他与投资活动有关的现金”项目

该项目反映企业除上述1—7项目外收到或支付的其他与投资活动有关的现金流入或流出,金额较大的应当单独列示。

（三）筹资活动产生的现金流量

1.“吸收投资收到的现金”项目

该项目反映企业以发行股票、债券等方式筹集资金实际收到的款项,减去直接支付给金融企业的佣金、手续费、宣传费、咨询费、印刷费等发行费用后的净额。

2.“取得借款收到的现金”项目

该项目反映企业举借各种短期、长期借款而收到的现金。

3.“偿还债务支付的现金”项目

该项目反映企业以现金偿还债务的本金。

4.“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”项目

该项目反映企业实际支付现金股利、支付给其他投资单位的利润或用现金支付的借款利息、债券利息。

5.“收到其他与筹资活动有关的现金”、“支付其他与筹资活动有关的现金”项目

该项目反映企业除上述1—4项目外,收到或支付的其他与筹资活动有关的现金流入或流出,金额较大的应当单独列示。

（四）“汇率变动对现金的影响”项目，反映下列项目之间的差额

企业外币现金流量折算为记账本位币时，所采用的现金流量发生日的即期汇率或按照系统合理的方法确定的、与现金流量发生日即期汇率近似的汇率折算的金额（编制合并现金流量表时还包括折算境外子公司的现金流量，应当比照处理）。

“现金及现金等价物净增加额”中外币现金净增加额按期末汇率折算的金额。

【例14-3】 某企业当期出口商品一批，售价100万美元，收汇当日汇率为1∶8.25，当期进口货物一批，价值50万美元，结汇当日汇率为1∶8.30，资产负债表日汇率为1∶8.31。假如当期没有其他业务发生。

本例中，汇率变动对现金的影响：

经营活动流入的现金 1 000 000（美元）

汇率变动对现金流入的影响额 60 000（元人民币）

[1 000 000 ×0.06(8.31 - 8.25)]

经营活动流出的现金 500 000（美元）

汇率变动对现金流出的影响额5 000（元人民币）

[500 000 ×0.01(8.31 - 8.30)]

汇率变动对现金的影响额 55 000（元人民币）

（五）补充资料（间接法）

企业应当采用间接法在现金流量表补充资料中将净利润调节为经营活动现金流量信息。间接法是以本期净利润为起算点，调整不涉及现金的收入、费用、营业外收支以及有关项目的增减变动，据此计算出经营活动现金流量的一种方法。

1. “将净利润调节为经营活动的现金流量”项目

（1）“资产减值准备”项目，反映企业本期计提的坏账准备、存货跌价准备、长期股权投资减值准备、持有至到期投资减值准备、投资性房地产减值准备、固定资产减值准备、在建工程减值准备、无形资产减值准备、商誉减值准备、生产性生物资产减值准备、油气资产减值准备等资产减值准备。

（2）“固定资产折旧”、“油气资产折耗”、“生产性生物资产折旧”项目，分别反映企业本期计提的固定资产折旧、油气资产折耗、生产性生物资产折旧。

（3）“无形资产摊销”、“长期待摊费用摊销”项目，分别反映企业本期计提的无形资产摊销、长期待摊费用摊销。

（4）“处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失”项目，反映企业本期处置固定资产、无形资产和其他长期资产发生的损失。

（5）“固定资产报废损失”项目，反映本期固定资产盘亏发生的损失。

（6）“公允价值变动损失”项目，反映企业持有的采用公允价值计量、且其变动计入当期损益的金融资产、金融负债等的公允价值变动损益。

（7）“财务费用”项目，反映企业本期发生的应属于投资活动或筹资活动的财务费用。

（8）“投资损失”项目，反映本期投资所发生损失减去收益后净损失。

（9）“递延所得税资产减少”项目，反映企业资产负债表“递延所得税资产”项目的期初余额与期末余额的差额。

（10）“递延所得税负债增加”项目，反映企业资产负债表“递延所得税负债”项目的期初余额与期末余额的差额。

（11）“存货的减少”项目，反映企业资产负债表“存货”项目的期初余额与期末余额的差额。

（12）“经营性应收项目的减少”项目，反映企业本期经营性应收项目（包括应收票据、应收账款、预付款项、长期应收款和其他应收款中与经营活动有关部分及应收的增值税销项税额等）的期初余额与期末余额的差额。

（13）“经营性应付项目的增加”项目，反映企业本期经营性应付项目（包括应付票据、应付账款、预收款项、应付职工薪酬、应交税费、应付利息、应付股利、长期应付款、其他应付款中与经营活动有关的部分及应付的增值税进项税额等）的期初余额与期末余额的差额。

2. “不涉及现金收支的重大投资和筹资活动”项目。

该项目反映企业一定期间内影响资产或负债但不形成该期现金收支的所有投资和筹资活动的信息：

（1）“债务转为资本”项目，反映企业本期转为资本的债务金额。

（2）“一年内到期的可转换公司债券”项目，反映企业一年内到期的可转换公司债券的本息。

（3）“融资租入固定资产”项目，反映企业本期融资租入固定资产的最低租赁付款额扣除应分期计入利息费用的未确认融资费用的净额。

3. “现金及现金等价物净增加额”项目

该项目与现金流量表正表中的“现金及现金等价物净增加额”项目的金额应当相等。

三、现金流量表编制实例（工作底稿法）

采用工作底稿法编制现金流量表，是以工作底稿为工具，以利润表和资产负债表数据为基础，对每一项目进行分析并且编制调整分录，从而编制出现金流量表的方法。其具体步骤如下：

（1）根据会计分录（视同为会计凭证），开设T型账户（视同为会计账簿），以便编制调整分录时，进行分析调整。

（2）设计现金流量表工作底稿。

（3）过账。过账是将资产负债表期初数和期末数及利润表本期数过入工作底稿中。

（4）编制调整分录并将调整分录的数字过入工作底稿。调整分录是编制现金流量表的最重要部分，其正确与否将直接影响现金流量表的正确性。调整分录根据资产负债表、利润表和会计账簿进行分析编制。其编制顺序是：先按利润表项目顺序从上到下进行分析调整，然后按资产负债表项目顺序从上到下进行分析调整。在将调整分录的数字过入工作底稿时，应每编完一笔调整分录，就登记一次工作底稿，并注明调整分录的序号。

（5）对工作底稿进行试算平衡。工作底稿的验算有两种平衡：一是横向平衡，目的是看资产负债表项目和利润表项目是否全部调整完毕，既不能多调，也不能少调；二是纵向平衡，即调整分录借贷合计应当平衡，目的是看调整分录自身计算有无错误。

（6）编制现金流量表。将工作底稿中现金流量表部分的数字填入正式的现金流量表中即完成了现金流量表的编制。

【例14-4】 沿用【例14-1】、【例14-2】资料，以及编制的资产负债表和利润表，采用工作底稿法编制现金流量表的具体步骤如下：

（1）将资产负债表的年初余额和年末余额过入工作底稿的期初数栏和期末数栏。

（2）对当期业务进行分析并编制调整分录。编制调整分录时，要以利润表项目为基础，从“营业收入”开始，结合资产负债表项目逐一进行分析。本例调整分录如下：

① 分析调整营业收入：

借：经营活动现金流量——销售商品收到的现金　　14 561 000
　　应收账款　　3 000 000
　　贷：营业收入　　13 200 000
　　　　应收票据　　2 117 000
　　　　应交税费　　2 244 000

利润表中的营业收入是按权债发生制反映的，应转换为现金制。为此，应调整应收账款和应收票据的增减变动。本例应收账款增加3 000 000元，增值税销项税额2 244 000元，应减少经营活动产生的现金流量，而应收票据减少2 117 000元均系贷款，应增加经营活动产生的现金流量。

② 分析调整营业成本：

借：营业成本　　7 920 000
　　应付票据　　1 800 000
　　应交税费　　600 560
　　贷：经营活动现金流量——购买商品支付的现金　　10 027 560
　　　　存货　　293 000

应付票据减少1 800 000元，表明本期用于购买存款的现金支出增加1 800 000元，增值税进项税额600 560元；存货减少293 000元，表明本期用于购买商品的现金减少293 000元。

③ 调整本年营业税金及附加：

借：营业税金及附加　　49 303
　　贷：应交税费　　49 303

即本年支付的营业税金及附加。

④ 计算销售费用付现：

借：销售费用　　220 000
　　贷：经营活动现金流量——支付其他与经营活动有关的现金　　220 000

本例利润表中所列销售费用与按现金制确认数相同。

⑤ 分析调整管理费用：

借：管理费用　　971 000
　　贷：经营活动现金流量——支付其他与经营活动有关的现金　　971 000

管理费用中包含着不涉及现金支出的项目，此笔分录先将管理费用全额转入"经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金"项目中，至于不涉及现金支出的项目，再分别进行调整。

⑥ 分析调整财务费用：

借：财务费用　　300 000
　　贷：经营活动现金流量——销售商品收到的现金　　200 000
　　　　筹资活动现金流量——偿付利息支付的现金　　100 000

本期增加的财务费用中，有200 000元是票据贴现利息，由于在调整应收票据时已全额计入"经营活动现金流量——销售商品收到的现金"，所以要从"经营活动现金流量——销售商品收到的现金"项目内冲回，不能作为现金流出；支付长期借款利息100 000元，作为偿付利息所支付的现金。

⑦ 分析调整资产减值损失：

借：资产减值损失　　309 000
　　贷：坏账准备　　9 000
　　　　固定资产减值准备　　300 000

本期计提的坏账准备和固定资产减值准备影响净利润,但不影响现金流量。

⑧ 分析调整公允价值变动收益:

借:交易性金融资产　　20 000
　贷:投资收益　　20 000

本期发生的公允价值变动收益影响净利润,但不影响现金流量。资产负债表日,交易性金融资产公允价值增加20 000元。本期处置交易性金融资产,调整公允价值变动损益20 000元,转入投资收益。

⑨ 分析调整投资收益:

借:投资活动现金流量——收回投资收到的现金　　165 000
　交易性金融资产　　1 030 000
　投资收益　　5 000
　贷:交易性金融资产　　150 000
　　投资活动现金流量——投资支付的现金　　1 050 000

投资收益应收利润表项目中调整出来,列入投资活动现金流量中。本例投资收益包括两个部分,一是购买交易性金融资产发生了20 000元的交易费用,二是出售交易性金融资产获利35 000元,其中20 000元已在分录⑧中调整。

⑩ 分析调整营业外收入:

借:投资活动现金流量——处置固定资产收回的现金　　3 000 000
　累计折旧　　1 500 000
　贷:营业外收入　　500 000
　　固定资产　　4 000 000

编制现金流量表时,需要营业外收入和营业外支出进行分析,以列入现金流量表的不同部分。本例中营业外收入500 000元是处置固定资产的利得,处置过程中收到的现金应列入投资活动现金流量中。

⑪ 分析调整营业外支出:

借:营业外支出　　197 000
　投资活动现金流量——处置固定资产收回的现金　　3 000
　累计折旧　　1 800 000
　贷:固定资产　　2 000 000

借:营业外支出　　23 400
　经营活动现金流量——购买商品支付的现金　　93 600
　贷:经营活动现金流量——销售商品收到的现金　　117 000

本例中营业外支出220 400元由两部分组成:一部分营业外支出197 000元为处置固定资产的损失,处置过程中收到的现金应列入投资活动现金流量中;一部分营业外支出是债务重组损失,债务重组中增加存货和增值税进项税额93 600元,已经计入了“经营活动现金流量——购买商品支付的现金”,债务重组中减少的应收票据117 000元,也已经计入了“经营活动现金流量——销售商品收到的现金”,应作补充调整。

⑫ 分析调整所得税费用:

借:所得税费用　　931 324
　递延所得税资产　　77 250

贷:应交税费 51 008 574

将利润表中的所得税费用调入应交税费。

⑬ 分析调整固定资产:

借:固定资产 14 864 700

贷:投资活动现金流量——购建固定资产支付的现金 864 700

在建工程 14 000 000

本期固定资产的增加包括两个部分,一是购入设备864 700元,二是在建工程完工转入14 000 000元。本期处置固定资产已在分录⑪中调整。

⑭ 分析调整累计折旧:

借:经营活动现金流量——支付其他与经营活动有关的现金 200 000

——购买商品支付的现金 800 000

贷:累计折旧 1 000 000

本期计提的折旧1 000 000元中,计入管理费用的200 000元,计入制造费用的800 000元,基于和第⑬笔分录同样的理由,应作补充调整。

⑮ 分析调整在建工程:

借:在建工程 4 280 000

工程物资 1 500 000

贷:投资活动现金流量——购建固定资产支付的现金 3 500 000

筹资活动现金流量——偿付利息支付的现金 2 000 000

应付职工薪酬 280 000

本期在建工程增加的原因,包括以下几个方面:一是以现金购买工程物资1 500 000元及支付工资2 000 000元;二是支付的长期借款利息2 000 000元,资本化到在建工程成本中;三是为建造工人计提的福利费280 000元,资本化到在建工程成本中。

⑯ 分析调整累计摊销:

借:经营活动现金流量——支付其他与经营活动有关的现金 600 000

贷:累计摊销 600 000

无形资产摊销时已计入管理费用,所以应作补充调整。理由同第⑬笔分录。

⑰ 分析调整短期借款:

借:短期借款 2 500 000

贷:筹资活动现金流量——偿还债务支付的现金 2 500 000

偿还短期借款应列入筹资活动的现金流量。

⑱ 分析调整应付职工薪酬:

借:经营活动现金流量——购买商品支付的现金 3 249 000

——支付其他与经营活动有关的现金 171 000

贷:经营活动现金流量——支付给职工以及为职工支付的现金

3 000 000

应付职工薪酬 420 000

本期应付职工薪酬的期末期初差额为700 000元,有计提的职工福利费构成,包括在建工程应负担的职工福利费280 000元,已在分录⑮中调整,以及为生产人员和管理人员计提的福利费420 000元。本例中并没有出现使用应付福利费的情况。若本期使用了应付福利费,则

应将这部分金额列入"经营活动现金流量——支付给职工以及为职工支付的现金"项目中。上述分录中,由于工资费用分配时已分别计入制造费用和管理费用,所以要补充调整。

⑲ 分析调整应交税费:

借:应交税费 2 057 877

贷:经营活动现金流量——支付的各项税费 2 057 877

本期支付的各项税费包括营业税金及附加 49 303 元,已交增值税 1 000 000 元,以及已交所得税 1 008 574 元。为便于分析,企业在日常核算中,应按应交税费的税种分设明细账,以便取得分析所需的数据。

⑳ 分析调整长期借款:

借:长期借款 6 000 000

贷:筹资活动现金流量——偿还债务支付的现金 6 000 000

以现金偿还长期借款。

借:筹资活动现金流量——取得借款所收到的现金 10 000 000

贷:长期借款 10 000 000

举借长期借款。

㉑ 结转净利润:

借:净利润 2 793 973

贷:未分配利润 2 793 973

㉒ 提取盈余公积:

借:未分配利润 279 397

贷:盈余公积 279 397

㉓ 最后调整现金净变化额:

借:现金 234 463

贷:现金净增加额 234 463

表 14-4 现金流量表工作底稿

单位:元

项目	期初数	调整分录		期末数
		借方	贷方	
一、资产负债表项目				
借方项目				
货币资金	14 063 000	(23)234 463		14 297 463
交易性金融资产	150 000	(8) 20 000 (9) 880 000		1 050 000
应收票据	2 460 000		(1)2 117 000	343 000
应收账款	4 000 000	(1)3 000 000		7 000 000
预付款项	1 000 000			1 000 000
应收利息				
应收股利				
其他应收款	3 050 000			3 050 000
存货	25 800 000		(2)293 000	25 507 000
一年内到期的非流动资产				
可供出售金融资产				
持有至到期投资				
长期应收款				

续表

项　目	期初数	调整分录		期末数
		借方	贷方	
长期股权投资	2 500 000			2 500 000
投资性房地产				
固定资产	11 000 000	(13)14 864 700	(10)4 000 000 (11)2 000 000	19 864 700
在建工程	15 000 000	(15)4 280 000	(13)14 000 000	5 280 000
工程物资		(15)1 500 000		1 500 000
固定资产清理				
无形资产	6 000 000			6 000 000
开发支出				
商誉				
长期待摊费用				
递延所得税资产		(12) 77 250		77 250
其他非流动资产	2 000 000			2 000 000
借方项目合计				89 469 413
贷方项目				
坏账准备	9 000		(7)9 000	18 000
累计折旧	3 000 000	(10)1 500 000 (11)1 800 000	(14)1 000 000	700 000
累计摊销			(16)600 000	600 000
固定资产减值准备			(7)300 000	300 000
短期借款	3 000 000	(17)2 500 000		500 000
应付票据	2 000 000	(2)1 800 000		200 000
应付账款	9 548 000			9 548 000
预收款项				
应付职工薪酬	1 100 000		(15)280 000 (18)420 000	1 800 000
应交税费	366 000	(2)600 560 (19)2 057 877	(1)2 244 000 (3)49 303 (12)1 008 574	1 009 440
应付利息				
应付股利				
其他应付款	500 000			500 000
其他流动负债	10 000 000			10 000 000
长期借款	6 000 000	(20)6 000 000	(20)10 000 000	10 000 000
应付债券				
长期应付款				
专项应付款				
预计负债				
递延所得税负债				
其他非流动负债				
实收资本	50 000 000			50 000 000
资本公积				
盈余公积	1 000 000		(22) 279 397	1 279 397
未分配利润	500 000	(22) 279 397	(21) 2 793 973	3 014 576
贷方项目合计				89 469 413
二、利润表项目				
营业收入			(1)13 200 000	13 200 000
营业成本		(2)7 920 000		7 920 000

续表

项　　目	期 初 数	调整分录		期 末 数
		借方	贷方	
营业税金及附加		(3)49 303		49 303
销售费用		(4)220 000		220 000
管理费用		(5)971 000		971 000
财务费用		(6)300 000		300 000
资产减值损失		(7)309 000		309 000
公允价值变动损益				
投资收益		(9)5 000	(8) 20 000	15 000
营业外收入			(10)500 000	500 000
营业外支出		(11)220 400		220 400
所得税费用		(12)931 324		931 324
净利润		(21)2 793 973		2 793 973
三、现金流量表项目				
(一) 经营活动产生的现金流量				
销售商品提供劳务收到的现金		(1)14 561 000	(6)200 000 (11)117 000	14 244 000
收到的税费返还				
经营活动现金流入小计				14 244 000
购买商品接受劳务支付的现金		(11)93 600 (14)800 000 (18)3 249 000	(2)10 027 560	5 884 960
支付给职工及为职工支付的现金			(18)3 000 000	3 000 000
支付的各种税费			(19)2 057 877	2 057 877
支付的其他与经营活动有关的现金		(14)200 000 (16)600 000 (18)171 000	(4)220 000 (5)971 000	220 000
经营活动现金流出小计				11 162 837
经营活动产生的现金流量净额				3 081 163
(二) 投资活动产生的现金流量				
收回投资收到的现金		(9)165 000		165 000
取得投资收益收到的现金				
处置固定资产收回的现金净额		(10)3 000 000 (11)3 000		3 003 000
投资活动现金流入小计				3 168 000
购建固定资产支付的现金			(13)864 700 (15)3 500 000	4 364 700
投资支付的现金			(9)1 050 000	1 050 000
投资活动现金流出小计				5 414 700
投资活动产生的现金流量净额				-2 246 700
(三) 筹资活动产生的现金流量				
取得借款收到的现金		(20)10 000 000		10 000 000
筹资活动现金流入小计				10 000 000
偿付债务支付的现金			(17)2 500 000 (20)6 000 000	8 500 000
分配股利、利润或偿还利息支付的现金			(6)100 000 (15)2 000 000	2 100 000
筹资活动现金流出小计				10 600 000
筹资活动产生的现金流量净额				-600 000
(四) 现金及现金等价物净增加额			(23)234 463	234 463
调整分录合计		87 956 847	87 956 847	

表 14-5　现金流量表

会企 03 表

编制单位:华远股份有限公司　　2008 年度　　单位:元

项　　目	本年金额	上年金额
一、经营活动产生的现金流量		
销售商品、提供劳务收到的现金	14 244 000	
收到的税费返还	0	
收到其他与经营活动有关的现金	0	
经营活动现金流入小计	14 244 000	
购买商品、接受劳务支付的现金	5 884 960	
支付给职工以及为职工支付的现金	3 000 000	
支付的各项税费	2 057 877	
支付其他与经营活动有关的现金	220 000	
经营活动现金流出小计	11 162 837	
经营活动产生的现金流量净额	3 081 163	
二、投资活动产生的现金流量	0	
收回投资收到的现金	165 000	
取得投资收益收到的现金	0	
处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额	3 003 000	
处置子公司及其他营业单位收到的现金净额	0	
收到其他与投资活动有关的现金	0	
投资活动现金流入小计	3 168 000	
购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金	4 364 700	
投资支付的现金	1 050 000	
取得子公司及其他营业单位支付的现金净额	0	
支付其他与投资活动有关的现金	0	
投资活动现金流出小计	5 414 700	
投资活动产生的现金流量净额	-2 246 700	
三、筹资活动产生的现金流量		
吸收投资收到的现金	0	
取得借款收到的现金	10 000 000	
收到其他与筹资活动有关的现金	0	
筹资活动现金流入小计	10 000 000	
偿还债务支付的现金	8 500 000	
分配股利、利润或偿付利息支付的现金	2 100 000	
支付其他与筹资活动有关的现金	0	
筹资活动现金流出小计	10 600 000	
筹资活动产生的现金流量净额	-600 000	
四、汇率变动对现金的影响	0	
五、现金及现金等价物净增加额	234 463	
加:期初现金及现金等价物余额	14 063 000	
六、期末现金及现金等价物余额	14 297 463	

第五节 所有者权益变动表的编制

一、所有者权益变动表的含义及列报格式

（一）所有者权益变动表的含义

所有者权益变动表是反映构成所有者权益各组成部分当期的增减变动情况的报表。它应当全面反映一定时期所有者权益变动的情况，不仅包括所有者权益总量的增减变动，还包括所有者权益增减变动的重要结构性信息。

（二）所有者权益变动表的列报格式

为了清楚地表明构成所有者权益的各组成部分当期的增减变动情况，所有者权益变动表应以矩阵的形式列示。一方面，列示导致所有者权益变动的交易或事项；另一方面，按照所有者权益各组成部分及其总额列示交易或事项对所有者权益的影响。

二、所有者权益变动表的列报方法

（一）上年金额栏的列报方法

所有者权益变动表中“上年金额”栏内各项数字，应根据上年度所有者权益变动表中“本年金额”栏内所列数字填列。如果本年度所有者权益变动表规定各个项目名称和内容同上年度不一致，应对上年度所有者权益表各个项目名称和数字按照本年度的规定进行调整，填入本表的“上年金额”栏内。

（二）本年金额栏的列报方法

所有者权益变动表“本年金额”栏内各项数字一般应根据“实收资本（或股本）”、“资本公积”、“盈余公积”、“库存股”、“以前年度损益”、“利润分配”各明细账户的年初余额、借方发生额、贷方发生额、年末余额分析填列，增加金额用正号填列，减少金额用负号填列。

三、所有者权益变动表编制实例

【例 14-5】 沿用【例 14-1】、【例 14-2】资料，编制本年度所有者权益变动表（见表 14-6）。

表 14-6 所有者权益变动表

单位：元

项　目	本年金额					
	实收资本（股本）	资本公积	减：库存股	盈余公积	未分配利润	所有者权益合计
一、上年年末余额	50 000 000	0	0	1 000 000	500 000	51 500 000
加：会计政策变更						
前期差错更正						
二、本年年初余额	50 000 000	0	0	1 000 000	500 000	51 500 000
三、本年增减变动金额（减少以“-”号填列）						
（一）本年净利润					2 793 973	2 793 973
（二）直接计入所有者权益的利得和损失						
1. 可供出售金融资产公允价值变动净额						

续表

项目	本年金额					
	实收资本(股本)	资本公积	减:库存股	盈余公积	未分配利润	所有者权益合计
2. 权益法下被投资单位其他所有者权益变动的影响						
3. 与计入所有者权益项目相关的所得税影响						
4. 其他						
上述(一)和(二)小计					2 793 973	2 793 973
(三)所有者投入资本						
1. 所有者投入资本						
2. 股份支付计入所有者权益的金额						
3. 其他						
(四)利润分配						
1. 提取盈余公积				279 397	-279 397	0
2. 对所有者(或股东)的分配						
(五)所有者权益内部结转						
1. 资本公积转增资本(或股本)						
2. 盈余公积转增资本(或股本)						
3. 盈余公积弥补亏损						
四、本年年末余额	50 000 000	0			3 014 576	54 293 973

第六节 合并财务报表的编制

一、合并财务报表概述

(一) 合并财务报表的含义及特点

1. 合并财务报表的含义

合并财务报表是以母公司和其全部子公司组成的企业集团作为会计主体,以母公司和子公司单独编制的个别财务报表为基础,由母公司编制的综合反映企业集团财务状况、经营成果及现金流量情况的报表,包括合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表及合并所有者权益变动表等。只有在控股合并的方式下,才涉及合并财务报表的编制问题。

合并财务报表是集团公司的报表,它能为企业集团的控制者评价经营管理者的能力与业绩,进行未来投资决策提供有用的信息。同时,合并财务报表也为其他投资者了解企业集团的整体情况提供了有效途径。

2. 合并财务报表特点

与个别财务报表相比,合并财务报表具有如下特点:

(1) 反映的对象不同。个别财务报表反映的是单个独立法人的财务状况、经营成果和现金流量信息,反映对象既是经济意义的会计主体,也是法律意义的主体。合并财务报表反映的是由母公司和子公司所组成的企业集团整体的财务状况、经营成果和现金流量信息,反映对象是由若干个法人组成的会计主体,是经济意义的会计主体,而不是法律意义的主体。

(2) 编制的主体不同。个别财务报表是由独立的法人所编制的,所有的企业都必须编制个别财务报表。合并财务报表是由企业集团中对其他企业有控制权的控股公司或母公司编制的,其他企业不需要编制。

(3)编制的基础不同。个别财务报表是以独立法人的日常会计资料为基础,依据企业的会计账簿而编制的。合并财务报表是以纳入合并范围的个别财务报表为基础,站在集团整体的角度,将反映在个别财务报表中的集团内部交易或事项予以抵销后而编制的。

(二) 合并财务报表的编制原则

合并财务报表的编制必须符合财务报表编制的一般原则和基本要求,同时,还有其要遵守的特殊原则。

1. 以个别财务报表为基础编制

合并财务报表由于涉及企业较多、经济业务量大,很难根据母公司和子公司的会计账簿直接编制,而是根据母公司和子公司编制的个别财务报表,通过合并财务报表的特有方法进行编制。

2. 一体性原则

合并财务报表反映的是企业集团的财务状况、经营成果及现金流量信息,在编制合并会计报表时应当将母公司和所有子公司组成的企业集团作为一个整体来看待,视为同一会计主体。因此,在编制合并会计报表时,对于母公司和子公司、子公司相互之间发生的经济业务,应当作为同一会计主体之下的内部业务处理。

3. 重要性原则

由于编制和财务报表要涉及多个法人主体,而各个法人主体在经营活动上可能存在很大差别。若合并财务报表对所有的内部交易或事项都加以抵销,既不经济,也无必要。因此,在编制合并财务报表时,必须强调重要性原则的运用,对需要抵销的内部交易或事项进行取舍。当一些项目在企业集团某一企业中具有重要性,但对整个企业集团不具有重要性,对整个企业集团财务信息影响不大时,可不对其进行抵销处理而直接编制合并财务报表。

二、合并财务报表的编制程序

合并财务报表涉及多个法人企业的个别财务报表,其编制较为复杂,必须按照一定的编制程序进行。

(一) 确定合并财务报表的合并范围

合并财务报表的合并范围是指应纳入合并财务报表编制的子公司范围,即界定哪些子公司应包括在合并财务报表的编报范围之内,哪些子公司应排除在合并财务报表的编报范围之外。

我国《合并财务报表》准则规定,凡是能够被母公司控制的子公司都应该纳入合并财务报表的编制范围之内,即只要是母公司控制的子公司,不论其规模大小、向母公司转移资金的能力是否受到严格限制,也不论其业务性质与母公司及其他子公司是否有显著差别,都应当纳入合并范围。

1. 母公司拥有其半数以上表决权资本的被投资企业应纳入合并范围

主要表现形式有：

（1）母公司直接拥有被投资企业半数以上表决权资本。如A公司拥有B公司普通股总数的51%，那么B公司就是A公司的子公司，A公司在编制合并财务报表时，应将B公司纳入合并范围。

（2）母公司间接拥有被投资企业半数以上表决权资本。所谓间接拥有是指母公司通过子公司而对子公司的子公司拥有其半数以上的权益性资本。例如A公司拥有B公司60%的股份，而B公司又拥有C公司60%的股份，在这种情况下，C公司也是A公司的子公司，A公司在编制合并会计报表时，应将C公司纳入合并范围，尽管A公司不直接拥有C公司的股份。

（3）母公司以直接和间接方式合计拥有的被投资企业半数以上表决权资本。这是指母公司直接拥有被投资企业半数以下表决权资本，但同时通过间接方式拥有被投资企业一定数量的表决权资本，直接和间接合计能够拥有被投资企业半数以上的表决权资本。例如A公司直接拥有B公司70%的股份，直接拥有C公司35%的股份；B公司拥有C公司30%的股份。在这种情况下，B公司为A公司的子公司，A公司通过B公司间接拥有C公司30%的股份，与其直接拥有的股份合计达到拥有C公司65%的股份，从而C公司也属于A公司的子公司，A公司在编制合并财务报表时，应将C公司纳入其合并范围。

必须注意的是，A公司间接拥有C公司的股份是以B公司为A公司的子公司为前提的。在上例中，如果A公司只拥有B公司40%的股份，则不能将C公司作为A公司的子公司处理。

2. 实质上被母公司控制的被投资企业应纳入合并范围

这是指母公司虽然没有通过直接和间接方式拥有被投资企业半数以上的表决权资本，但母公司通过其他方法对被投资企业的生产经营活动实质上能够实施控制，则这些被投资企业也应当作为母公司的子公司，纳入合并财务报表的合并范围。

母公司与其被投资企业之间存在如下情况之一者，就应当视为母公司能够对其实施控制，而作为子公司将其纳入合并报表的合并范围：

（1）通过与被投资企业的其他投资者之间的协议，持有该被投资企业半数以上的表决权。这种情况是指，母公司与其他投资者共同投资某企业，母公司与其中的某些投资者签订协议，受托管理和控制这一被投资企业，从而在被投资企业的股东大会上拥有该被投资企业半数以上的表决权。

（2）根据章程或者协议，有权控制被投资企业的财务和经营政策。这种情况是指，在被投资企业的章程等文件中，明确规定母公司对被投资企业的财务和经营政策能够实施管理和控制。企业的财务和经营政策直接决定着企业的生产经营活动，决定着企业的未来发展。能够控制企业的财务和经营政策也就是等于能控制整个企业的生产经营活动。

（3）有权任免公司董事会或类似权力机构的多数成员。这种情况是指，母公司能够通过任免公司董事会的董事，从而控制被投资企业的生产经营活动。此时，被投资企业也处于母公司的控制下进行生产经营活动，被投资企业成为事实上的子公司，从而应当纳入合并范围。

（4）在被投资企业董事会或类似权力机构会议上占有多数表决权。这种情况是指母公司能够控制董事会等权力机构的会议，从而控制公司董事会的经营决策，使该公司的生产经营活动在母公司的间接控制之下进行，使被投资企业成为事实上的子公司，从而应将其纳入合并范围。

3. 不应纳入合并财务报表合并范围的情况

（1）已宣告被清理整顿的原子公司。企业在清理整顿期间，应当按照整顿方案进行整顿，并由企业的上级主管部门负责整顿实施。这种情况下，母公司不能再控制被投资企业，不能再将其纳入合并财务报表的合并范围。

（2）已宣告破产的原子公司。企业宣告破产后，其财产即由清算组接管，并由清算组行使管理和处分权。在这种情况下，破产企业不能进行正常的生产经营活动，母公司对其财产没有控制权，因此不能将其纳入合并财务报表的合并范围。

（3）母公司不能控制的其他被投资单位，如合营企业和联营企业等。

（二）完成对个别财务报表的各项调整工作

1. 统一母子公司的会计报表决算日及会计期间

财务报表总是反映企业某一特定时间的财务状况、经营成果和现金流量信息的，只有母公司与各子公司的个别财务报表在时间上一致的情况下，才能进行合并。因此，为了编制合并财务报表，必须要求子公司的会计报表决算日和会计期间与母公司保持一致，以便于统一企业集团内部各企业的财务报表决算日和会计期间。对于境外子公司，由于当地法律限制不能与母公司财务报表决算日和会计期间一致的，可以要求其为编制合并财务报表单独提供与母公司财务报表决算日和会计期间一致的个别会计报表。

2. 统一母子公司的会计政策

会计政策是企业进行会计核算和编制财务报表时所采用的具体会计原则和会计处理方法，它们是保证财务报表各项目所反映的内容保持一致的基础。只有在母子公司个别财务报表各项目所反映的内容保持一致的情况下，才能进行合并财务报表的编制。因此，在编制合并财务报表之前，必须要求子公司采用的会计政策与母公司保持一致。

3. 统一母子公司的编报货币

财务报表是以货币为计量单位而编制的，只有在母公司与子公司采用相同币种编报其个别财务报表的情况下，才能将其个别财务报表进行合并。由于我国允许外币业务较多的企业采用某一外币作为记账本位币，同时境外企业一般也是采用其所在国（地）的货币作为其记账本位币，因此，在将这些企业纳入合并范围时，必须将这些以外币表示的个别财务报表折算为母公司所采用的记账本位币表示的财务报表。

4. 母公司对子公司的股权投资应按权益法进行调整

对子公司的长期股权投资有成本法和权益法两种核算方法。根据我国会计准则的规定，母公司对子公司的长期股权投资日常核算采用的是成本法，而在编制合并财务报表时，母公司对子公司的股权投资应按权益法重新调整，之后才能进行合并财务报表的编制。

（三）设计合并工作底稿

合并工作底稿是编制合并财务报表的草稿，合并工作底稿的一般格式见表 14-7。

（四）将母公司和子公司个别财务报表数据过入合并工作底稿并计算出财务报表各项目的合计数

（五）编制抵销会计分录并将金额过入合并工作底稿

编制抵销分录是合并财务报表编制的关键内容，其目的在于将财务报表项目合计数中的重复因素予以剔除。因为合计数中包括了纳入合并范围之内的所有公司之间发生的经济事项，但从企业集团这一会计主体看，这类事项中有些并未对外发生，有些则存在着重复计算，只有将这类事项抵销后，合并财务报表中的数字才能客观反映企业集团这一会计主体的会计信息。

（六）计算合并财务报表各项目的合并数

合并数是在合计数的基础上，考虑抵销分录计算得出的。

（1）资产类各项目的合并数，根据加总的资产类各项目的合计数，加上抵销分录的借方发生额，减去抵销分录的贷方发生额计算得出。

（2）负债类各项目的合并数，根据加总的负债类各项目的合计数，加上抵销分录的贷方发生额，减去抵销分录的借方发生额计算得出。

（3）所有者权益类各项目的合并数，根据加总的所有者权益类各项目的合计数，加上抵销分录的贷方发生额，减去抵销分录的借方发生额计算得出。

（4）收益类各项目的合并数，根据收益类各项目的合计数，加上抵销分录的贷方发生额，减去抵销分录的借方发生额计算得出。

（5）成本费用类各项目的合并数，根据成本费用各项目的合计数，加上抵销分录的借方发生额，减去抵销分录的贷方发生额计算得出。

（七）编制正式的合并财务报表

合并工作底稿完成后，将合并工作底稿计算得出的各项目的合并数过入各合并财务报表，即可得出整个企业集团的合并资产负债表和合并利润表。合并现金流量表可以在合并资产负债表和合并利润表的基础上编制，也可以在个别现金流量表的基础上编制。

三、合并财务报表抵销分录的编制

（一）首期合并抵销分录的编制

1. 母公司对子公司的权益性投资项目与子公司所有者权益项目的抵销

母公司对子公司的权益性投资，在母公司的资产负债表上表现为长期股权投资项目，而在子公司的资产负债表上则表现为实收资本等所有者权益项目。但是，从企业集团的角度看，母公司对子公司的权益性资本投资，实际上相当于母公司将资本拨付给下属单位使用，并不会由此引起整个企业集团的资产、负债和所有者权益项目的增减变动。因此，在编制合并资产负债表时，应当在母公司与子公司的个别财务报表数据简单相加的基础上，将母公司对子公司的长期股权投资项目与子公司的所有者权益项目予以抵销。

（1）在全资子公司情况下的抵销。

全资子公司是指母公司拥有其100%股份的子公司。母公司对子公司的长期股权投资数额和子公司所有者权益各项目的数额应当全额抵销。

当母公司对子公司的长期股权投资数额与子公司所有者权益总额不一致时，其借方差额作为“商誉”处理，贷方差额计入“营业外收入”项目。商誉在合并资产负债表中单列项目反映。

【例14-6】 A公司对B公司的长期股权投资为400万元（假设已按权益法作了调整，下同），拥有B公司100%的股份。在年末编制合并财务报表时，B公司所有者权益总额为400万元，其中，实收资本200万元，资本公积80万元，盈余公积70万元，未分配利润50万元。

编制抵销分录如下：

	借方	贷方
借：实收资本	2 000 000	
资本公积	800 000	
盈余公积	700 000	
期末未分配利润	500 000	
贷：长期股权投资		4 000 000

【例 14-7】 若【例 14-6】中,A 公司对 B 公司的长期股权投资为 420 万元,其余条件不变,则抵销分录为:

借:实收资本 2 000 000
　　资本公积 800 000
　　盈余公积 700 000
　　期末未分配利润 500 000
　　商誉 200 000
　　贷:长期股权投资 4 200 000

(2) 在非全资子公司情况下的抵销。

在非全资子公司的情况下,应当将母公司对子公司的权益性资本的数额与子公司所有者权益中属于母公司所拥有的数额抵销。子公司所有者权益中不属于母公司拥有的份额在合并报表中作为"少数股东权益"处理。少数股东权益是指除母公司以外的其他投资者在子公司所有者权益中享有的份额,在合并资产负债表中应当单独列示。

在非全资子公司的情况下,如果母公司的长期股权投资数额与子公司所有者权益中母公司拥有的数额不一致时,其差额也作为"商誉"处理。

【例 14-8】 若【例 14-6】中,A 公司对 B 公司的长期股权投资为 320 万元,拥有 B 公司 80% 的股份,其余条件不变,则抵销分录:

借:实收资本 2 000 000
　　资本公积 800 000
　　盈余公积 700 000
　　期末未分配利润 500 000
　　贷:长期股权投资 3 200 000
　　　　少数股东权益 800 000

【例 14-9】 若【例 14-6】中,A 公司对 B 公司的长期股权投资为 330 万元,拥有 B 公司 80% 的股份,其余条件不变,则抵销分录为:

借:实收资本 2 000 000
　　资本公积 800 000
　　盈余公积 700 000
　　期末未分配利润 500 000
　　商誉 100 000
　　贷:长期股权投资 3 300 000
　　　　少数股东权益 800 000

2. 内部债权债务项目的抵销

内部债权债务项目,是指母公司与子公司、子公司与子公司之间的债权债务项目,它包括:(1)应收账款与应付账款;(2)预付账款与预收账款;(3)债券投资与应付债券;(4)应收票据与应付票据;(5)应收股利与应付股利;(6)其他应收款和其他应付款等项目。

发生在母公司与子公司、子公司相互之间的上述债权债务项目,在个别企业的会计报表中,债权方反映为资产,债务方反映为负债。但从企业集团角度看,这些债权债务只是内部资金往来,既不会增加企业集团的资产,也不会增加企业集团的负债。因此,在编制合并会计报表时,应将内部债权债务项目予以抵销,与这些债权债务项目有关的其他项目也要一并抵销。

在具体编制抵销分录时，应将原来记在借方的项目转入贷方、将原来记在贷方的项目转入借方，通过反向调整，以达到抵销的目的。

【例14-10】 A公司拥有B公司80%的股份，本期A公司个别资产负债表中应收账款为100 000元，其中有80 000元为应收B公司的款项；预收账款5 000元中，有2 000元为预收B公司的购货款；应收票据200 000元中，有100 000元为应收B公司的货款；B公司应付债券400 000元中，有200 000元为A公司持有，A公司将其作为“持有至到期的投资”，债券年利率为6%，A公司本年获得的利息收益为12 000元，B公司本年负担的利息中，计入在建工程的利息为40 00元，计入财务费用的为8 000元。

在编制合并会计报表时，应编制的抵销分录如下：

(1) 抵销内部的应收账款与应付账款：

借：应付账款　　80 000

　贷：应收账款　　80 000

在抵销内部应收应付账款时，还应同时抵销以此为基础计提的坏账准备。抵销分录为借记“坏账准备”项目，贷记“资产减值损失”项目。

假设A公司按应收账款余额的5%计提坏账准备，对应收B公司的应收账款计提的坏账准备为：80 000×5%=4 000(元)，编制的抵销分录如下：

借：坏账准备　　4 000

　贷：资产减值损失　　4 000

(2) 抵销内部预付账款与预收账款：

借：预收账款　　2 000

　贷：预付账款　　2 000

(3) 抵销内部应收票据与应付票据：

借：应付票据　　100 000

　贷：应收票据　　100 000

(4) 抵销内部长期债券投资与应付债券：

借：应付债券　　200 000

　贷：持有至到期投资　　200 000

当企业集团内部因债券投资而持有其他企业的债券并不是直接从发行企业直接购进，而是在证券市场上从第三者手中购进，在抵销投资企业的债券投资与发行企业的应付债券时，可能会出现差额。对这种差额，在编制合并会计报表时，可作为投资收益处理。

(5) 抵销内部利息收入与利息支出：

借：投资收益　　12 000

　贷：财务费用　　8 000

　　在建工程　　4 000

3. 内部存货交易的抵销

内部存货交易是指企业集团内部的商品购销活动。集团内部发生商品购销活动时，销售方站在单个会计主体的角度，一方面要确认销售收入，另一方面要结转销售成本、计算销售利润；而购买方站在单个会计主体的角度，则以支付的购买价款作为所购商品的成本入账，若所购商品在本期内未实现对外销售(指企业集团以外，下同)而形成期末存货时，其存货价值中就包含了未实现的内部销售利润，即销售企业的销售毛利。但是，站在集团角度来看，内部销

售业务只是企业内部的产品调拨活动,使得产品的存放地点发生了改变而已,它既不能实现销售收入,也不能发生销售成本,当然也就不能形成销售利润,期末存货的价值也只是销售企业原来的成本,不能因为产品的存放地点发生了改变就增值。

如果购买企业将所购商品在当期全部实现了对外销售,购买企业在对外销售时又一次确认销售收入,结转销售成本和计算销售利润,从集团看就是一次销售,对集团外的销售才是销售收入(购买企业的销售收入),集团的原始成本才是销售成本(销售企业的销售成本),这两者差额才是销售利润。

在购买方部分实现对外销售的情况下,未实现对外销售的期末存货价值中就包含有未实现的内部销售利润,已确认的销售收入、结转的销售成本和计算的销售利润则含有重复计算因素。

在编制合并会计报表时,应将内部未实现的销售利润、重复确认的销售收入、重复结转的销售成本、重复计算的销售利润予以抵销。在编制抵销分录时,按照集团内部销售企业销售该商品的销售收入,借记"营业收入"项目,按照其销售成本,贷记"营业成本"项目,按照期末存货价值中包含的未实现内部销售利润,贷记"存货"项目。

【例 14-11】 某子公司本期从母公司购进 20 000 元商品,本期全部未实现对集团外销售。母公司销售该商品时确认的销售收入 20 000 元(假设不考虑与销售有关的增值税),销售成本为 14 000 元,销售毛利为 30%。

上述资料表明,子公司期末存货价值中包含的未实现内部销售利润为 6 000 元,站在集团角度看,这是虚增的存货成本,该存货真正的成本就是母公司原记录的成本,即 14 000 元,虚增的存货成本要予以抵销;同时母公司确认的 20 000 元销售收入,结转的 14 000 元销售成本从集团角度看也是虚的,应予以抵销。编制的抵销分录如下:

借:营业收入 20 000
　　贷:营业成本 14 000
　　　　存货 6 000

若子公司本期将从母公司购进的商品全部实现了对集团外销售,则站在集团角度看,只有对主体外的销售才是销售,母公司对子公司的销售是重复计算的,应予以抵销;销售该商品的成本就是原母公司的成本,子公司结转的销售成本也是重复计算的,应予以抵销。所以,应编制的抵销分录如下:

借:营业收入 20 000
　　贷:营业成本 20 000

若子公司本期将从母公司购进的商品对集团外销售了 60%,其余 40% 形成期末存货,在这种情况下,一方面要抵销母公司重复计算的销售收入、销售成本,另一方面要抵销子公司期末存货价值中未实现的内部销售利润。抵销分录可分两步进行:

首先,将已实现对外销售部分予以抵销($20\ 000 \times 60\% = 12\ 000$):

借:营业收入 12 000
　　贷:营业成本 12 000

其次,再将尚未实现对外销售的部分予以抵销,其中应予抵销的主营业务收入为 $20\ 000 \times (1-60\%) = 8\ 000$(元),应予抵销的主营业务成本为 $8\ 000 \times (1-30\%) = 5\ 600$(元),应予抵销的期末存货价值为 $8\ 000 \times 30\% = 2\ 400$(元),编制的抵销分录如下:

借:营业收入　　　　8 000
　贷:营业成本　　　　5 600
　　存货　　　　2 400

如果内部交易存货期末尚未出售并计提了存货跌价准备,在这种情况下,应站在集团的角度分析问题,应将内部交易存货的可变现净值与不包含内部销售利润的存货原取得成本进行比较,只有当前者低于后者时,才需要计提存货跌价准备。因此,编制合并会计报表时,如果个别会计报表中计提的存货跌价准备数额小于内部销售利润额时,意味着从集团看该存货没有发生减值,应将计提的存货跌价准备全额抵销;如果个别会计报表中计提的存货跌价准备数额大于内部销售利润额时,意味着从集团看该存货已发生了部分减值,则应将多计提的存货跌价准备抵销(抵销额即内部销售利润)。

【例 14-12】 假设在【例 14-11】中,子公司全部未实现对集团外销售,期末该商品的可变现净值为 17 000 元,于是对该存货期末计提的跌价准备为 3 000 元。但从集团角度看,该存货并未发生减值,编制合并财务报表时,应将计提的存货跌价准备全部抵销:

借:存货跌价准备　　　　3 000
　贷:资产减值损失　　　　3 000

若子公司对内部交易存货本期全部未实现对外销售,期末该商品的可变现净值为 13 000 元,于是对该存货期末计提的跌价准备为 7 000 元。但从集团角度看,该存货真正的减值金额为 1 000 元,则编制的抵销分录如下:

借:存货跌价准备　　　　6 000
　贷:资产减值损失　　　　6 000

如果内部交易存货部分实现了对外销售,部分形成了期末存货,则应按比例计算确定应予抵销存货跌价准备数额。

4. 内部固定资产交易的抵销

从企业集团的角度看,内部的固定资产交易业务只是属于固定资产的内部调拨活动,使得固定资产的使用地点发生了改变,既不能实现损益,也不会使固定资产的净值发生变化。因此,必须将内部固定资产交易的未实现内部销售利润与固定资产净值的增加金额相抵销;同时,还应抵销固定资产原价中包含的未实现内部利润引起的多计提折旧的数额。

企业集团内部的固定资产交易可以划分为三种类型:第一种类型是企业将自身使用的固定资产变卖给企业集团内的其他企业作为固定资产使用;第二种类型是企业将自身生产的产品销售给企业集团内的其他企业作为固定资产使用;第三种类型是企业将自身使用的固定资产变卖给集团内的其他企业作为普通商品销售。第三种类型的固定资产交易极少发生,所以根据重要性原则,不予考虑。

(1) 由固定资产至固定资产的内部交易的抵销。

发生这种固定资产交易时,对于销售固定资产的企业,其固定资产处置损益已在个别利润表中作为营业外收入或营业外支出列示;对于购入固定资产的企业,则按购入价格(即销售企业的固定资产净值与处理固定资产的净损益)作为固定资产的价值列示于个别资产负债表中。因此,在抵销时,应借记"营业外收入"项目,贷记"固定资产原价"项目;同时,还应抵销固定资产原价中包含的未实现内部利润引起的多计提折旧的数额,借记"累计折旧"项目,贷记"管理费用"等项目。

【例 14-13】 B 公司为 A 公司的子公司。当年 1 月 1 日,A 公司将自身使用的一台机器设

备卖给B公司,B公司继续作为固定资产使用并确定使用年限为4年,按直线法折旧(假设当月就开始计提折旧)。该机器设备的原价为25 000元,累计折旧为5 000元,A公司取得价款24 800元。

此项交易,从集团整体来看,B公司增加的固定资产价值中包含了4 800元的未实现内部销售利润,在固定资产交易的当期,编制合并报表时应编制的抵销分录:

借:营业外收入　　4 800

　　贷:固定资产原价　　4 800

同时,抵销B公司个别报表中多计提的折旧:

借:累计折旧　　1 200

　　贷:管理费用　　1 200

(2)由存货至固定资产的内部交易的抵销。

发生这种类型的内部固定资产交易时,对于销售企业,既确认了营业收入,又结转了营业成本,并将其列示在利润表中。对于购买固定资产的企业则是按销售企业的售价(即销售的成本与毛利)作为固定资产的原价列示在资产负债表中。但从整个企业集团来看,这种内部交易活动既不能实现营业收入,也不能发生营业成本,因而不会发生损益。在编制合并会计报表时,必须将内部销售收入与内部销售成本和未实现的内部销售利润予以抵销,即按销售企业的销售收入,借记"营业收入"项目,按销售企业的销售成本贷记"营业成本"项目,按未实现的内部销售利润贷记"固定资产原价"项目。

【例14-14】 A公司为B母公司。当年1月1日,A公司将其生产的机器出售给B公司,B公司将该机器作为固定资产使用,该项固定资产的使用期限为5年,B公司采用年限平均法计提折旧(假设当月就开始计提折旧)。该机器的成本为30 000元,A公司对B公司的销售价格为40 000元。

根据上述资料,在固定资产交易的当期,编制合并会计报表时应编制的抵销分录如下:

借:营业收入　　40 000

　　贷:营业成本　　30 000

　　　　固定资产原价　　10 000

同时,抵销B公司个别报表中多计提的折旧:

借:累计折旧　　2 000

　　贷:管理费用　　2 000

按企业会计准则的规定,企业应当定期或至少于每年年度终了,对固定资产逐项进行全面检查,并根据谨慎性原则的要求,合理预计固定资产可能发生的损失。如果其可收回金额低于其账面价值的,应当将其差额作为固定资产的减值准备。在内部交易固定资产计提减值准备的情况下,同样要站在企业集团的角度看问题,如果从集团整体看固定资产未发生减值,则应将计提的减值准备全额予以抵销,如果从集团看也发生了减值,则只能抵销多计提的部分,从企业集团角度看也属于减值的部分则不能抵销。

【例14-15】 接【例14-14】,假定该固定资产期末可收回金额为31 000元,则B公司内部购入固定资产的期末账面价值=40 000-8 000=32 000(元),可收回金额为31 000元。所以,B公司期末计提的固定资产减值准备=32 000-31 000=1 000(元)。但从企业集团角度看,该固定资产的期末账面价值为24 000元,并未发生减值,不应计提减值准备,所以,编制合并财务报表时,B公司所计提的减值准备应予以全部抵销:

借:固定资产减值准备　1 000

　贷:资产减值损失　1 000

假定该固定资产期末可收回金额为21 000元。那么B公司计提的减值准备为:32 000 - 21 000 = 11 000(元),从企业集团角度看,应计提减值准备为:24 000 - 21 000 = 3 000(元),那么应予抵销减值准备:11 000 - 3 000 = 8 000(元)。

编制的抵销分录如下:

借:固定资产减值准备　8 000

　贷:资产减值损失　8000

5. 内部无形资产交易的抵销

内部无形资产交易是指母公司与子公司或子公司之间发生的无形资产转让事项,其抵销方法与内部固定资产交易的抵销基本相同。

【例14-16】 A公司为B公司的母公司。A公司将一项专利权转让给B公司,该专利权的账面价值为50 000元,转让价格为60 000元。

在编制合并会计报表时,应将该项内部交易无形资产所包含的内部未实现利润予以抵销:

借:营业外收入　1 000

　贷:无形资产　1 000

同时,还应抵销无形资产原价中包含的未实现内部利润引起的多计提摊销的数额。本例中假定无形资产的摊销期为5年,那么B公司每年多摊销的无形资产为:1 000/5 = 200(元),编制的抵销分录如下:

借:累计摊销　200

　贷:管理费用　200

如果对内部交易无形资产计提了减值准备的,还应在编制合并财务报表时进行相应的抵销,其方法同内部固定资产交易。

6. 母公司内部投资收益项目与子公司的本期利润分配各项目的抵销

母公司内部投资收益是指母公司对子公司进行权益性资本投资所取得的投资收益,数额等于子公司净利润与母公司持股比例的乘积。在全资子公司的情况下,母公司本期的投资收益就是子公司本期的净利润。在非全资子公司的情况下,子公司本期的净利润包括母公司本期的投资收益和少数股东损益两部分。编制合并财务报表时,由于母公司确认的对子公司的内部投资收益是按照子公司的净利润计算的,为了避免对子公司净利润的重复计算,必须将母公司取得的内部投资收益予以抵销。对于少数股东损益,应当在合并利润表中单列"少数股东损益"项目列示。

由于母公司对子公司的投资采用权益法核算,所以,子公司本期期初的未分配利润,即上期净利润中未分配的部分,母公司已在上期计入了长期股权投资和净利润(或其他所有者权益项目)之中了。因此,编制合并财务报表时,必须将子公司的期初未分配利润予以抵销。同样的道理,子公司提取盈余公积、分配给投资者的利润等利润分配各项目的数额也都必须予以抵销。编制的抵销分录为借记"期初未分配利润"、"投资收益"、"少数股东损益"项目,贷记"提取盈余公积"、"对所有者(或股东)的分配"、"期末未分配利润"项目。

【例14-17】 A公司拥有B公司80%的表决权资本。本期B公司实现的净利润为20万元,期初未分配利润为2万元,本期提取盈余公积为4万元,向股东分配现金股利10万元,期末未分配利润为8万元。

编制的抵销分录如下：

借：期初未分配利润 20 000
　投资收益 160 000
　少数股东损益 40 000
　贷：提取盈余公积 40 000
　　对所有者（或股东）的分配 100 000
　　期末未分配利润 80 000

（二）连续各期编制合并财务报表抵销分录的编制

在连续编制合并财务报表时，上期合并财务报表的期末数即为本期合并财务报表的期初数。然而，在本期根据个别财务报表连续编制合并报表时，个别财务报表期初合计数并不等于上期合并财务报表的期末数，这是因为，合并财务报表的上期期末数是在抵销上期内部交易和事项后确定的，这种抵销只是在合并工作底稿中反映，并不会据此调整上期个别财务报表。所以，在以后各期连续编制合并财务报表时，不仅要考虑本期企业集团内部交易和事项的影响，还要考虑以前期间企业集团内部交易和事项对本期的影响。

1. 内部应收账款和坏账准备的连续抵销

（1）本期内部应收账款余额与上期相等。

在这种情况下，首先应抵销本期内部应收账款与应付账款，再抵销上期内部应收账款计提的坏账准备对本期期初未分配利润的影响。由于本期内部应收账款余额与上期相等，不存在抵销本期提取的坏账准备问题。

【例 14-18】 甲公司为乙公司的母公司，上期甲公司应收乙公司的账款 80 000 元，计提坏账准备的比例为 5%，即提取了 4 000 元坏账准备。本期内部应收账款没有变化。

抵销本期内部应收账款与应付账款：

借：应付账款 80 000
　贷：应收账款 80 000

抵销上期内部应收账款计提的坏账准备对本期期初未分配利润的影响：

借：坏账准备 4 000
　贷：期初未分配利润 4 000

（2）本期内部应收账款余额大于上期。

在这种情况下，首先应抵销本期内部应收账款与应付账款，再抵销上期内部应收账款计提的坏账准备对本期期初未分配利润的影响，最后抵销因本期内部应收账款大于上期而补提的坏账准备。

【例 14-19】 假设在【例 14-18】中，本期的应收账款余额增加了 20 000 元，即为 100 000 元，补提的坏账准备为：20 000 × 5% = 1 000（元）。

抵销本期内部应收账款与应付账款：

借：应付账款 100 000
　贷：应收账款 100 000

抵销上期内部应收账款计提的坏账准备对本期期初未分配利润的影响：

借：坏账准备 4 000
　贷：期初未分配利润 4 000

抵销因本期内部应收账款大于上期而补提的坏账准备：

借:坏账准备　　1 000
　　贷:资产减值损失　　1 000

(3) 本期内部应收账款余额小于上期。

在这种情况下,首先应抵销本期内部应收账款与应付账款,再抵销上期内部应收账款计提的坏账准备对本期期初未分配利润的影响,最后抵销因本期内部应收账款小于上期而冲销的坏账准备。

【例 14-20】 假设在【例 14-18】中,本期的应收账款余额减少了 20 000 元,即为 60 000 元,冲销的坏账准备为:20 000 × 5% = 1 000(元)。

抵销本期内部应收账款与应付账款:

借:应付账款　　60 000
　　贷:应收账款　　60 000

抵销上期内部应收账款计提的坏账准备对本期期初未分配利润的影响:

借:坏账准备　　4 000
　　贷:期初未分配利润　　4 000

抵销因本期内部应收账款小于上期而冲销的坏账准备:

借:资产减值损失　　1 000
　　贷:坏账准备　　1 000

2. 内部存货交易业务的连续抵销

(1) 上期内部销售业务形成的存货在本期全部实现对集团外销售。

在这种情况下,只要将上期存货中包含的未实现内部销售利润对期初未分配利润的影响予以抵销即可。

【例 14-21】 甲公司为乙公司的母公司。甲公司上期向乙公司销货 20 000 元,乙公司将这批存货在本期全部实现对外销售;甲公司和乙公司之间本期未发生内部购销业务。甲公司的销售毛利率为 20%。

抵销分录如下:

借:期初未分配利润　　4 000
　　贷:营业成本　　4 000

(2) 上期内部销售业务形成的存货在本期全部未实现对集团外销售。

应将上期存货中的未实现内部销售利润对本期期初未分配利润的影响予以抵销,然后再将本期期末存货中包含的未实现内部销售利润予以抵销。

【例 14-22】 假设【例 14-21】中,乙公司上期购入的这批存货在本期仍未实现对集团外销售,其余不变。抵销分录如下:

借:期初未分配利润　　4 000
　　贷:存货　　4 000

(3) 上期内部销售业务形成的存货在本期部分实现对集团外销售,部分未实现对集团外销售。

在这种情况下,可将其分解为上述(1)、(2)两种情况进行处理。

【例 14-23】 母公司上期从子公司购入了存货 40 000 元,本期又从子公司购入了 50 000 元存货。本期母公司将存货一共实现对集团外销售 60 000 元,取得销售价款 96 000 元(假设母公司存货的发出采用先进先出法)。子公司的销售毛利率为 20%。

本期母公司实现对集团外销售的60 000元存货中，有40 000元是上期从子公司购入的，另20 000元是本期从子公司购入的，还有30 000元在本期形成期末存货。根据分析编制抵销分录如下：

将上期存货包含未实现内部销售利润对期初未分配利润影响予以抵销：

借：期初未分配利润　　8 000
　　贷：营业成本　　8 000

将本期内部销售业务予以抵销：

借：营业收入　　50 000
　　贷：营业成本　　44 000
　　　　存货　　6 000

3. 内部固定资产交易的连续抵销

由于固定资产是企业的一项长期资产，使用年限至少在1年以上，所以，因内部固定资产交易而产生的未实现内部销售利润及由此而引起的累计折旧，不仅影响到交易当期的合并财务报表，而且对固定资产整个使用期间的各期合并财务报表都将产生影响。

在首期编制合并财务报表时，一方面抵销了固定资产原价中的未实现内部销售利润，另一方面抵销了多计提的累计折旧。这两笔抵销分录均对以后各期的期初未分配利润产生影响，从第二期开始，应编制的抵销分录有：

（1）继续抵销固定资产原价中的未实现内部销售利润，借记“期初未分配利润”项目，贷记“固定资产原价”项目，以后各期均不变。

（2）继续抵销以前各期累计多计提的折旧，借记“累计折旧”项目，贷记“期初未分配利润”项目。

（3）抵销本期多计提的折旧，借记“累计折旧”项目，贷记“管理费用”等项目。

【例14-24】 甲公司为乙公司的母公司。甲公司将其生产的一辆汽车卖给乙公司作固定资产使用。甲公司生产汽车的成本为20万元，售价为30万元，该汽车的预计使用年限为5年，乙公司为商品流通企业，按年限平均法计提折旧，不考虑净残值。编制各期合并财务报表时的抵销分录如下：

在固定资产交易当期期末（第一年末）：

借：营业收入　　300 000
　　贷：营业成本　　200 000
　　　　固定资产原价　　100 000

借：累计折旧　　20 000
　　贷：管理费用　　200 000

（假定从当年1月起计提折旧）

第二年末：

借：期初未分配利润　　100 000
　　贷：固定资产原价　　100 000

借：累计折旧　　20 000
　　贷：期初未分配利润　　20 000

借：累计折旧　　20 000
　　贷：管理费用　　20 000

第三年末：

借：期初未分配利润 100 000
　贷：固定资产原价 100 000
借：累计折旧 40 000
　贷：期初未分配利润 40 000
借：累计折旧 20 000
　贷：管理费用 20 000

第四年末：

借：期初未分配利润 100 000
　贷：固定资产原价 100 000
借：累计折旧 60 000
　贷：期初未分配利润 60 000
借：累计折旧 20 000
　贷：管理费用 20 000

第五年末：

本年末，该固定资产已提满折旧并正常报废，编制合并财务报表时，只须抵销本期多计提的折旧即可，借记“期初未分配利润”项目，贷记“管理费用”项目。

借：期初未分配利润 20 000
　贷：管理费用 20 000

若该固定资产在第四年末就提前报废，则第四年末的抵销分录：

借：期初未分配利润 40 000
　贷：营业外支出 20 000
　　管理费用 20 000

若该固定资产在第五年末超期使用，则第五年末抵销分录：

借：期初未分配利润 100 000
　贷：固定资产原价 100 000
借：累计折旧 80 000
　贷：期初未分配利润 80 000
借：累计折旧 20 000
　贷：管理费用 20 000

若该固定资产在第六年末仍未报废，则第六年末的抵销分录：

借：期初未分配利润 100 000
　贷：固定资产原价 100 000
借：累计折旧 100 000
　贷：期初未分配利润 100 000

若该固定资产在第 7 年末报废，则第七年末不必作任何抵销分录。

四、合并财务报表编制实例

（一）资料

1. 华联集团公司由母公司和其控制的一家子公司组成，主要从事产品的生产和销售。母

公司拥有子公司80%的股份。母子公司当期个别财务报表数据见工作底稿(表14-7)。假设母公司对子公司的长期股权投资已按权益法进行了调整。

2. 2008年,母公司与子公司之间发生如下内部交易和事项:

(1) 母公司对子公司按权益法调整后长期股权投资数额为9 000万元。

(2) 母公司本期从子公司取得内部投资收益2 000万元。子公司本期年初未分配利润800万元,本期提取盈余公积500万元,向投资者分配现金股利1 500万元,年末未分配利润1 300万元。

(3) 母公司将其固定资产销售给子公司作固定资产使用,销售价格为500万元,固定资产账面价值为400万元(假设本期未计提固定资产折旧)。

(4) 母公司应收账款3 000万元中,有1 500万元为子公司的款项。母公司的坏账损失采用应收账款余额百分比法计提,提取比例为5‰。

(5) 母公司预收账款2 000万元中,有1 000万元为子公司的预付账款。

(6) 母公司应收票据2 000万元中,有1 000万元为子公司的应付票据。

(7) 子公司的应付债券3 000万元中,有2 000万元为母公司所持有,作为"持有至到期投资"核算。

(8) 母公司因持有子公司2 000万元的债券投资,当期从子公司取得利息收入为200万元,子公司计提的利息计入财务费用。

(9) 母公司本期向子公司销售产品400万元,母公司的销售毛利率10%,对于该批内部购入的存货,子公司已售出企业集团外部100万元,销售价格为120万元,其余内部购入的300万元形成子公司的期末存货。

(二) 编制合并财务报表的具体操作

1. 编制抵销分录(单位:万元)。

(1) 抵销母公司对子公司权益性投资项目与子公司所有者权益各项目。

	借	贷
借:股本	6 000	
资本公积	1 200	
盈余公积	1 500	
期末未分配利润	1 300	
商誉	1 000	
贷:长期股权投资		9 000
少数股东权益		2 000

(2) 抵销母公司内部投资收益项目与子公司的本期利润分配各项目。

	借	贷
借:期初未分配利润	800	
投资收益	2 000	
少数股东损益	500	
贷:提取盈余公积		500
对所有者(或股东)的分配		1 500
期末未分配利润		1 300

(3) 抵销固定资产原价中包含的内部未实现销售利润。

	借	贷
借:营业外收入	100	
贷:固定资产原价		100

(4) 抵销内部应收账款与应付账款及其坏账准备。

借:应付账款 1 500

贷:应收账款 1 500

借:坏账准备 7.5

贷:资产减值损失 7.5

(5) 抵销内部预收账款与预付账款。

借:预收账款 1 000

贷:预付账款 1 000

(6) 抵销内部应收票据与应付票据。

借:应付票据 1 000

贷:应收票据 1 000

(7) 抵销内部应付债券与持有至到期投资。

借:应付债券 2 000

贷:持有至到期投资 2 000

(8) 抵销内部利息收入与利息支出。

借:投资收益 200

贷:财务费用 200

(9) 抵销内部存货交易的影响。

借:营业收入 400

贷:营业成本 370

存货 30

2. 填列合并工作底稿。

将抵销分录的数字过入合并工作底稿,并计算出各项目的合并数。

表 14-7 合并工作底稿

单位:万元

项目	母公司	子公司	合计数	抵销分录		少数股东权益	合并数
				借方	贷方		
利润表项目							
营业收入	26 000	16 500	42 500	(9)400			42 100
营业成本	16 000	11 000	27 000	(9)30	(9)400		26 630
营业税金及附加	800	400	1 200				1 200
销售费用	1 200	800	2 000				2 000
管理费用	780	385	1 165				1 165
财务费用	300	200	500		(8)200		300
资产减值损失	20	15	35		(4)7.5		27.5
公允价值变动净收益							
投资收益	2 200	0	2 200	(2)2 000	(8)200		0
营业利润	9 100	3 700	12 800	2 630	607.5		10 777.5
营业外收入	400	600	1 000	(3)100			900

续表

项 目	母公司	子公司	合计数	抵消分录		少数股东权益	合并数
				借方	贷方		
营业外支出	500	600	1 100				1 100
利润总额	9 000	3 700	12 700	2 730	607.5		10 577.5
所得税费用	3 000	1 200	4 200				4 200
净利润	6 000	2 500	8 500	2 730	607.5		6 377.5
少数股东损益						(2)500	500
归属于母公司的净利润							5 877.5
资产负债表项目							
货币资金	3 000	2 000	5 000				5 000
交易性金融资产	1 800	1 200	3 000				3 000
应收票据	2 000	1 300	3 300		(6)1 000		2 300
应收账款	2 985	995	3 980	(4)7.5	(4)1 500		2 487.5
预付款项	1 100	1 000	2 100		(5)1 000		1 100
应收利息							
应收股利							
其他应收款							
存货	5 200	6 100	11 300		(9)30		11 270
其他流动资产							
可供出售金融资产							
持有至到期投资	2 000	0	2 000		(7)2 000		0
长期应收款							
长期股权投资	9 000	0	9 000		(1)9 000		0
投资性房地产							
固定资产	12 000	4 000	16 000		(3)100		15 900
在建工程	7 000	5 000	12 000				12 000
工程物资							
固定资产清理							
无形资产	1 250	0	1 250				1 250
开发支出							
商誉				(1)1 000			
长期待摊费用	1 350	0	1 350				1 350
递延所得税资产							
其他长期资产							
资产合计	48 685	21 595	70 280	1 007.5	14 630		56 657.5
短期借款	2 500	1 500	4 000				4 000
交易性金融负债							

续表

项目	母公司	子公司	合计数	抵消分录		少数股东权益	合并数
				借方	贷方		
应付票据	3 000	2 500	5 500	(6)1 000			4 500
应付账款	5 000	2 000	7 000	(4)1 500			5 500
预收款项	2 000	500	2 500	(5)1 000			1 500
应付职工薪酬	2 185	1 095	3 280				3 280
应交税费							
应付利息							
应付股利							
其他应付款	1 000	0	1 000				1 000
其他流动负债							
长期借款	3 000	1 000	4 000				4 000
应付债券	4 000	3 000	7 000	(7)2 000			5 000
长期应付款	1 000	0	1 000				1 000
预计负债							
递延所得税负债							
其他长期负债							
负债合计	23 685	11 595	35 280	5 500			29 780
股本	10 000	6 000	16 000	(1)6 000			10 000
资本公积	5 000	1 200	6 200	(1)1 200			5 000
盈余公积	6 000	1 500	7 500	(1)1 500			6 000
未分配利润	4 000	1 300	5 300	(1)1 300 (2)800 2 730 *	(2)1 300 (2)500 (2)1 500 607.5 *	500	3 877.5
外币报表折算差额							
所有者权益合计	25 000	10 000	35 000	13 530	3 907.5	500	24 877.5
少数股东权益					(1)2 000	2 000	
负债和所有者权益合计	48 685	21 595	70 280	19 030	3 907.5	1 500	56 657.5

* 本栏中的2 730、607.5两个数字均来自合并工作底稿利润表部分“净利润”项目的抵销数。

3. 将合并工作底稿中的合并数填列合并资产负债表(表14-8)与合并利润表(表14-9)。
4. 编制合并所有者权益变动表与合并现金流量表(略)。

表14-8 合并资产负债表

会合01表

编制单位:华联集团公司　　2007年12月31日　　单位:万元

资产	期末余额	年初余额	负债和所有者权益	期末余额	年初余额
流动资产:		略	流动负债:		略
货币资金	5 000		短期借款	4 000	
交易性金融资产	3 000		交易性金融负债	0	

续表

资　产	期末余额	年初余额	负债和所有者权益	期末余额	年初余额
应收票据	2 300		应付票据	4 500	
应收账款	2 487.5		应付账款	5 500	
预付账款	1 100		预收账款	1 500	
应收利息	0		应付职工薪酬	3 280	
应收股利	0		应交税费	0	
其他应收款	0		应付利息	0	
存货	11 270		应付股利	0	
其中：消耗性生物资产	0		其他应付款	1 000	
一年内到期的非流动资产	0		一年内到期的非流动负债	0	
其他流动资产	0		其他流动负债	0	
流动资产合计	25 157.5		流动负债合计	19 780	
非流动资产：			非流动负债：		
可供出售金融资产	0		长期借款	4 000	
持有至到期投资	0		应付债券	5 000	
长期应收款	0		长期应付款	1 000	
长期股权投资	0		专项应付款	0	
投资性房地产	0		预计负债	0	
固定资产	15 900		递延所得税负债	0	
在建工程	12 000		其他非流动负债	0	
工程物资	0		非流动负债合计	10 000	
固定资产清理	0		负债合计	29 780	
生产性生物资产	0		所有者权益		
油气资产	0		实收资本(或股本)	10 000	
无形资产	1 250		资本公积	5 000	
开发支出	0		减：库存股	0	
商誉	1 000		盈余公积	6 000	
长期待摊费用	1 350		未分配利润	3 877.5	
递延所得税资产	0		外币报表折算差额	0	
其他非流动资产	0		归属于母公司股东权益合计	24 877.5	
非流动资产合计	31 500		少数股东权益	2 000	
			所有者权益合计	26 877.5	
资产总计	56 657.5		负债和所有者权益合计	56 657.5	

表14-9 合并利润表

会合02表

编制单位:华联集团公司 2007年 单位:万元

项目	本年金额	上年金额
一、营业收入	42 100	略
减:营业成本	26 630	
营业税金及附加	1 200	
销售费用	2 000	
管理费用	1 165	
财务费用	300	
资产减值损失	27.5	
加:公允价值变动收益(损失以"-"号填列)	0	
投资收益(损失以"-"号填列)	0	
其中:对联营企业和合营企业的投资收益	0	
二、营业利润(亏损以"-"号填列)	10 777.5	
加:营业外收入	900	
减:营业外支出	1 100	
其中:非流动资产处置损失	0	
三、利润总额(亏损总额以"-"号填列)	10 577.5	
减:所得税费用	4 200	
四、净利润(净亏损以"-"号填列)	6 377.5	
其中:归属于母公司所有者的净利润	5 877.5	
少数股东损益	500	
五、每股收益:	略	
(一)基本每股收益		
(二)稀释每股收益		

【本章小结】

财务报告是企业正式对外揭示或表述财务信息的总结性书面文件,其目标是向财务报告使用者提供与企业财务状况、经营成果及现金流量等有关的会计信息。包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表及附注。

资产负债表是反映企业在某一特定日期(如月末、季末、半年末、年末)的财务状况的报表。资产负债表通常有两种格式,即报告式和账户式。我国企业应采用的是账户式资产负债表。左方列报资产,一般按资产的流动性大小排列;右方列报负债和所有者权益,一般按要求清偿时间的先后顺序排列。

利润表是反映企业在某一会计期间的经营成果的财务报表。利润表常见的格式有两种:单步式利润表和多步式利润表。我国企业应采用多步式利润表格式列报。

现金流量表,是指反映企业在一定会计期间现金和现金等价物流入和流出的报表。现金

流量表以现金和现金等价物为基础编制，我国现金流量表的列报格式包括正表和补充资料两部分。经营活动产生的现金流量采用直接法编制，现金流量表编制可采用工作底稿法、T形账户法。企业应当采用间接法在现金流量表补充资料中将净利润调节为经营活动现金流量信息。

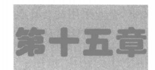
所有者权益变动表是反映构成所有者权益各组成部分当期的增减变动情况的报表。所有者权益变动表应以矩阵的形式列示。一方面，列示导致所有者权益变动的交易或事项；另一方面，按照所有者权益各组成部分及其总额列示交易或事项对所有者权益的影响。

合并财务报表是以母公司和其全部子公司组成的企业集团作为会计主体，以母公司和子公司单独编制的个别财务报表为基础，由母公司编制的综合反映企业集团财务状况、经营成果及现金流量情况的报表，包括合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表及合并所有者权益变动表等。

合并财务报表的编制原则：以个别财务报表为基础编制、一体性原则、重要性原则。

合并财务报表的编制程序：确定合并财务报表的合并范围；完成对个别财务报表的各项调整工作；设计合并工作底稿；将母公司和子公司个别财务报表数据过入合并工作底稿并计算出财务报表各项目的合计数；编制抵销会计分录并将金额过入合并工作底稿；计算合并财务报表各项目的合并数。

合并财务报表抵销分录的编制：首期合并抵销分录的编制；连续各期编制合并财务报表抵销分录的编制。



会 计 调 整

【学习目标】

通过本章学习，学生应理解会计政策与会计政策变更的概念，能对会计政策变更进行会计处理；理解会计估计的概念，掌握会计估计变更的会计处理；掌握会计差错更正的会计处理；理解日后事项的概念与分类，掌握日后事项的判断方法与会计处理。

【能力目标】

学完本章，学生能够判别会计调整业务以及对会计调整业务进行会计核算，在此基础之上，提高学生的职业判断能力。

【任务提示】

会计业务中，有时会出现一些特殊的业务，如本期发现了以前年度的重大会计差错、某一事项的会计处理方法发生变更、固定资产使用寿命发生变化等会计调整业务，这些业务的发生往往对企业会产生重大影响。本章将讲解如何进行会计调整的判别与核算问题。

第一节　会计政策变更的会计处理

一、会计政策变更的概念及会计政策与会计估计变更的划分

（一）会计政策变更的概念

1．会计政策的含义

会计政策是指企业在会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法。其中，原则，是指按照企业会计准则规定的、适合于企业会计核算所采用的具体会计原则；基础，是指为了将会计原则应用于交易或者事项而采用的基础，主要是计量基础；会计处理方法，是指企业在会计核算中按照法律、行政法规或者国家统一的会计制度等规定采用或者选择的、适合于本企业的具体会计处理方法。

2．会计政策的特点

会计政策具有以下特点：(1)会计政策的选择性；(2)会计政策的强制性。如准则规定所得税不能采用应付税款法，这就体现了强制性；(3)会计政策的层次性。如权责发生制属于记账基础层次，按公允价值计量还是历史成本计量，按公允价值计量还是按成本与市价孰低计量，这属于方法的层次。

企业应当披露重要的会计政策，不具有重要性的会计政策可以不披露。

3．会计政策变更的含义

会计政策变更是指企业对相同的交易或事项由原来采用的会计政策改用另一会计政策的行为。为保证会计信息的可比性使财务报表使用者在比较企业一个以上期间的财务报表时，

能够正确判断企业的财务状况、经营成果和现金流量的趋势，一般情况下，企业采用的会计政策，在每一会计期间和前后各期应当保持一致，不得随意变更，否则势必削弱会计信息的可比性。

4．会计政策变更的条件

会计政策一经选定，不得随意变更。否则必须满足下列条件之一：

（1）法律或国家统一的会计制度等行政法规、规章的要求。这种情况是指，按照法律、行政法规以及国家统一的会计制度的规定，要求企业采用新的会计政策，则企业应当按照法律、行政法规以及国家统一的会计制度的规定改变原会计政策，按照新的会计政策执行。

（2）会计政策的变更可以使会计信息变得更相关、更可靠。由于经济环境、客观情况的改变，使企业原采用的会计政策所提供的会计信息，已不能恰当地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量等情况。在这种情况下，应改变原有会计政策，按变更后新的会计政策进行会计处理，以便对外提供更可靠、更相关的会计信息。

应注意下列情况不属于会计政策变更：

（1）当期发生与以前有本质区别的全新业务采用新的会计政策。这是因为，会计政策是针对特定类型的交易或事项，如果发生的交易或事项与其他交易或事项有本质区别，那么，企业实际上是为新的交易或事项选择适当的会计政策，并没有改变原有的会计政策。

（2）初次发生业务采用新的会计政策。对初次发生的某类交易或事项采用适当的会计政策，并未改变原有的会计政策。例如，企业以前没有建造合同业务，当年签订一项建造合同为另一企业建造三栋厂房，对该项建造合同采用完工百分比法确认收入，不是会计政策变更。

（3）对于不重要的业务可以采用前后不同的会计政策，而不认为是会计政策变更，因为不符合重要性原则。

（二）会计政策变更与会计估计变更的划分

企业应当正确划分会计政策变更与会计估计变更，并按照不同方法进行相关会计处理。企业应当以变更事项的会计确认、计量基础和列报项目是否发生变更作为判断该变更是会计政策变更，还是会计估计变更的划分基础。

1．以会计确认是否发生变更作为判断基础

资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润等六项会计要素的确认标准是会计处理的首要环节。如，按照新准则研发的无形资产在开发阶段支出符合资本化时要确认为无形资产，而原准则都是确认为当期损益的。又如收入的确认，由完成合同法改为完工百分比法，两种方法确认的收入、结转的成本不同，属于会计政策变更。

2．以计量基础是否发生变更作为判断基础

历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等五项会计计量属性，是会计处理的计量基础。如，旧准则下的短期投资，采用成本与市价孰低法计量，按照新准则作为交易性金融资产核算，按照公允价值计量，计量基础发生了变化。

3．以列报项目是否发生变更作为判断基础

一般地，对列报项目的指定或选择是由会计政策规定，其相应的变更是会计政策变更。

根据会计确认、计量基础和列报项目所选择的、为取得与资产负债表项目有关的金额或数值（如预计使用寿命、净残值等）所采用的处理方法，不是会计政策，而是会计估计，其相应的变更是会计估计变更。

二、会计政策变更的会计处理

（一）会计政策变更的会计处理方法

1. 处理方法种类

会计政策变更的处理方法主要有两种：追溯调整法和未来适用法。

（1）追溯调整法是指对某项交易或事项变更会计政策，视同该项交易或事项初次发生时即采用变更后的会计政策，并以此对财务报表相关项目进行调整的方法。采用追溯调整法时，对于比较财务报表期间的会计政策变更，应调整各期间净损益各项目和财务报表其他相关项目，视同该政策在比较财务报表期间一直采用。对于比较财务报表可比期间以前的会计政策变更的累积影响数，应调整比较财务报表最早期间的期初留存收益，财务报表其他相关项目的数字也应一并调整。

（2）未来适用法是指将变更后的会计政策应用于变更日及以后发生的交易或者事项，或者在会计估计变更当期和未来期间确认会计估计变更影响数的方法。在未来适用法下，不需要计算会计政策变更产生的累积影响数，也无须重编以前年度的财务报表。企业会计账簿记录及财务报表上反映的金额，变更之日仍保留原有的金额，不因会计政策变更而改变以前年度的既定结果，并在现有金额的基础上再按新的会计政策进行核算。

2. 处理原则

会计政策变更在具体业务中，选择何种方法进行处理，应遵循以下原则：

（1）企业依据法律或国家统一的会计制度等行政法规、规章的要求变更会计政策，分别以下情况处理：国家如果明确规定了处理方法的则照规定去做即可；国家未作明确规定的，按追溯调整法来处理。

（2）会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息的，应当采用追溯调整法处理，将会计政策变更累积影响数调整列报前期最早期初留存收益，其他相关项目的期初余额和列报前期披露的其他比较数据也应当一并调整，但确定该项会计政策变更累积影响数不切实可行的除外。

（3）确定会计政策变更对列报前期影响数不切实可行的，应当从可追溯调整的最早期间期初开始应用变更后的会计政策。在当期期初确定会计政策变更对以前各期累积影响数不切实可行的，应当采用未来适用法处理。

其中，不切实可行，是指企业在采取所有合理的方法后，仍然不能获得采用某项规定所必需的相关信息，而导致无法采用该项规定，则该项规定在此时是不切实可行的。

（二）追溯调整法的运用

1. 追溯调整法的运用步骤

（1）计算会计政策累计影响数。

所谓会计政策变更的累计影响数，是指假设与会计政策变更相关的交易或事项在初次发生时即采用新的会计政策，而得出的变更年度期初留存收益应有的金额，与现有的金额之间的差额，会计政策变更的累积影响数，是对变更会计政策所导致的对净损益的累积影响，以及由此导致的对利润分配和未分配利润的累积影响金额，但不包括分配的利润或股利。

具体步骤：①根据新的会计政策重新计算受影响的前期交易或事项；②计算两种会计政策下的差异；③计算差异的所得税影响金额；④确定前期中的每一期的税后差异；⑤计算会计政策变更的累积影响数。

在实务操作中，为了能够明晰地对比出两种会计政策的差异，可以同时列示出两种会计政策下的业务处理，通过直接对比的方式来发现业务处理的差异并找出调整分录。

(2) 进行相关的账务处理。

(3) 调整会计报表相关项目。

(4) 附注说明。

2. 追溯调整法的运用案例

【例 15-1】 联达公司 2007 年初执行新企业会计准则，开始对闲置设备补提折旧，假定 2006 年应补提折旧 40 万元，2006 年以前年度应补提折旧 60 万元。A 企业的法定盈余公积提取比例为 10%。假定所得税率为 25%。联达公司采用资产负债表债务法进行所得税处理。

会计处理过程如下：

第一步：账务处理。

(1) 补提折旧：

借：以前年度损益调整——管理费用 100

贷：累计折旧 100

(2) 调整所得税：

借：递延所得税资产 25

贷：以前年度损益调整——所得税费用 25

(3) 调整未分配利润：

借：利润分配——未分配利润 75

贷：以前年度损益调整 75

(4) 调整盈余公积：

借：盈余公积——法定盈余公积 7.5

贷：利润分配——未分配利润 7.5

第二步：调整报表。

表 15-1 资产负债表

2007 年 12 月 31 日 单位：万元

资 产	年初数	负债和所有者权益	年初数
固定资产	-100	盈余公积	-7.5
递延所得税资产	25	未分配利润	-67.5
资产合计	-75	负债及所有者权益合计	-75

表 15-2 利润表

2007 年度 单位：万元

项 目	上 年 数
一、营业收入	
减：营业成本	
营业税金及附加	
销售费用	
管理费用	40
财务费用(收益以“-”号填列)	

续表

项　　目	上　年　数
资产减值损失	
加:公允价值变动收益(损失以"-"号填列)	
投资收益(损失以"-"号填列)	
二、营业利润(亏损以"-"号填列)	-40
加:营业外收入	
减:营业外支出	
三、利润总额(亏损总额以"-"号填列)	-40
减:所得税费用	-10
四、净利润(净亏损以"-"号填列)	-30

表 15-3　所有者权益变动表

2007 年度

项　目	本 年 金 额			
	……	盈余公积	未分配利润	……
一、上年年末余额				
加:会计政策变更		-7.5	-67.5	
前期会计差错				
二、本年年初余额				
……				

【例 15-2】　联达公司 2007 年 12 月外购一栋写字楼,价款 50 000 万元,预计使用年限 25 年,净残值为零,采用直线法计提折旧。同日将该写字楼租赁给 B 公司使用,并一直采用成本模式进行后续计量。2009 年 1 月 1 日联达公司认为,出租给辉煌公司使用的写字楼,其所在地的房地产交易市场比较成熟,具备了采用公允价值模式计量条件,决定对该项投资性房地产从成本模式转换为公允价值模式。2008 年 12 月 31 日该写字楼的公允价值为 60 000 万元。假设联达公司按净利润 10% 计提盈余公积。所得税税率为 25%,税法规定该投资性房地产作为固定资产处理,折旧年限为 25 年,净残值为零,采用直线法计提折旧。公允价值变动损益不得计入应纳税所得额。根据上述资料,编制联达公司的账务处理。

(1) 计算累计影响数。

2008 年按原会计政策确认的损益为 50 000/25 = 2 000 万元,按新会计政策确认的损益 60 000 - 50 000 = 10 000 万元。因此,计算出的税前差异为 10 000 + 2 000 = 12 000 万元,所得税影响金额为 12 000 × 25% = 3 000 万元,最终得出税后差异为 12 000 - 3 000 = 9 000 万元。

(2) 编制相关会计分录。

借:投资性房地产——某写字楼(成本)　　60 000
　　投资性房地产累计折旧　　2 000
　　贷:投资性房地产——某写字楼　　50 000
　　　　递延所得税负债　　3 000
　　　　利润分配——未分配利润　　9 000

借:利润分配——未分配利润　　900
　　贷:盈余公积　　900(9 000×10%)

(3) 调整财务报表(略)。

(三) 未来适用法的运用

在未来适用法下,不需要计算会计政策变更产生的累积影响数,也无须重编以前年度的财务报表。企业会计账簿记录及财务报表上反映的金额,变更之日仍保留原有的金额,不因会计政策变更而改变以前年度的既定结果,并在现有金额的基础上再按新的会计政策进行核算。

虽然未来适用法不要求对以前会计指标进行追溯调整,但应在会计政策变更当期比较出会计政策变更对当期净利润的影响数,并披露于报表附注。

【例15-3】 联达公司由于管理的需要,从2007年1月1日起对存货的核算由移动平均法改用先进先出法。2009年1月1日存货的价值为250万元,公司购入存货实际成本1 800万元,2009年12月31日按先进先出法计算确定的存货价值为220万元,当年销售额为2 500万元,适用所得税率为25%,税法允许按先进先出法计算的存货成本在税前扣除。假设2009年12月31日按移动平均法计算的存货价值为450万元。

(1) 采用先进先出法计算的销售成本为:

期初存货+购入存货-期末存货=250+1 800-220=1 830(万元)

(2) 采用移动平均法计算的销售成本为:

期初存货+购入存货-期末存货=250+1 800-450=1 600(万元)

(3)政策变更减少净利润=(1 830-1 600)×(1-25%)=172.5(万元)

(四) 会计政策变更的披露

企业应当在附注中披露与会计政策变更有关的下列信息:

1. 会计政策变更的性质、内容和原因

包括对会计政策变更的简要阐述、变更的日期、变更前采用的会计政策和变更后所采用的新会计政策及会计政策变更的原因。

2. 当期和各个列报前期财务报表中受影响的项目名称和调整金额

包括:采用追溯调整法时,计算出的会计政策变更的累积影响数;当期和各个列报前期财务报表中需要调整的净损益及其影响金额,以及其他需要调整的项目名称和调整金额。

3. 无法进行追溯调整的

须说明该事实和原因以及开始应用变更后的会计政策的时点、具体应用情况。包括:无法进行追溯调整的事实;确定会计政策变更对列报前期影响数不切实可行的原因;在当期期初确定会计政策变更对以前各期累积影响数不切实可行的原因;开始应用新会计政策的时点和具体应用情况。

【例15-4】 沿用【例15-3】,应在财务报表附注中作如下说明:

本公司对存货原采用移动平均法计价,由于管理的需要,改为先进先出法。由于该项会计政策变更,使公司当期净利润减少172.5万元。

第二节　会计估计变更的会计处理

一、会计估计变更的概念

1. 会计估计的含义

会计估计，是指企业对结果不确定的交易或者事项以最近可利用的信息为基础所作的判断。

2. 会计估计的特点

会计估计具有如下特点：

(1) 会计估计的存在是由于经济活动中内在的不确定性因素的影响。在会计核算中，企业总是力求保持会计核算的准确性，但有些经济业务本身具有不确定性。例如，坏账、固定资产折旧年限、固定资产残余价值、无形资产摊销年限等，因而需要根据经验作出估计。

(2) 进行会计估计时，往往以最近可利用的信息或资料为基础。企业在会计核算中，由于经营活动中内在的不确定性，不得不经常进行估计。一些估计的主要目的是为了确定资产或负债的账面价值，例如，坏账准备、担保责任引起的负债等。

(3) 进行会计估计并不会削弱会计确认和计量的可靠性。企业若利用这种会计估计人为地操纵利润就损害了会计信息的可靠性，属于滥用会计估计，不符合准则规定。

3. 会计估计变更的含义

会计估计变更，是指由于资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化，从而对资产或负债的账面价值或者资产的定期消耗金额进行调整。比如，资产折旧年限由 10 年改为 8 年，导致每期资产损耗转移到费用的金额变了，同时也影响了资产的账面价值，这是我们关注会计估计变更的意义所在。

4. 会计估计变更的情形

会计估计变更的情形包括：

(1) 赖以进行估计的基础发生了变化。例如，企业的某项无形资产摊销年限原定为 10 年，以后发生的情况表明，该资产的受益年限已不足 10 年，相应调减摊销年限。

(2) 取得了新的信息、积累了更多的经验。例如，企业原根据当时能够得到的信息，对应收账款每年按其余额的 5% 计提坏账准备。现在掌握了新的信息，判定不能收回的应收账款比例已达 20%，企业改按 20% 的比例计提坏账准备。

二、会计估计变更的会计处理

企业对会计估计变更应当采用未来适用法处理。即在会计估计变更当期及以后期间，采用新的会计估计，不改变以前期间的会计估计，也不调整以前期间的报告结果。

(1) 会计估计变更仅影响变更当期的，其影响数应在变更当期予以确认。

(2) 既影响变更当期又影响未来期间的，其影响数应当在变更当期和未来期间予以确认。

(3) 难以对某项变更区分为会计政策变更或会计估计变更的，应当将其作为会计估计变更处理。

会计估计变更影响数应计入变更当期与前期相同项目中。为了保证不同期间财务报表具有可比性，如果以前期间的会计估计变更的影响数计入企业日常经营活动损益，则以后期间也

应计入日常经营活动损益；如果以前期间的会计估计变更的影响数计入特殊项目中，则以后期间也应计入特殊项目。

【例 15-5】 联达公司 2005 年 12 月 30 日购入的一台管理用设备，原始价值 84 000 元，原估计使用年限为 8 年，预计净残值 4 000 元，按直线法计提折旧。由于技术因素以及更新办公设施的原因，已不能继续按原定使用年限计提折旧，于 2010 年 1 月 1 日将该设备的折旧年限改为 6 年，预计残值为 2 000 元。假设税法允许按变更后的折旧额在税前扣除。

联达公司的管理用设备已计提折旧 4 年，累计折旧 40 000 元，固定资产净值 44 000 元。2010 年 1 月 1 日起，改按新的使用年限计提折旧，每年折旧费用为 (44 000 − 2 000) ÷ (6 − 4) = 21 000 (元)。

2010 年 12 月 31 日，该公司编制会计分录如下：

借：管理费用	21 000	
贷：累计折旧		21 000

三、会计估计变更的披露

企业应当在附注中披露与会计估计变更有关的下列信息：

(1) 会计估计变更的内容和原因。包括变更的内容、变更日期以及为什么要对会计估计进行变更。

(2) 会计估计变更对当期和未来期间的影响数。包括会计估计变更对当期和未来期间损益的影响金额，以及对其他各项目的影响金额。

(3) 会计估计变更的影响数不能确定的，披露这一事实和原因。

【例 15-6】 承【例 15-5】，应在财务报表附注中作如下说明：

本公司一台管理用设备，原始价值为 84 000 元，原预计使用寿命为 8 年，预计净残值为 4 000元，按直线法计提折旧。由于新技术的发展，该设备已不能按原预计使用寿命计提折旧，本公司于 2010 年初变更该设备的使用寿命为 6 年，预计净残值为 2 000 元，以反映该设备的真实耐用寿命和净残值。此估计变更影响本年度净利润减少数为 8 250 元[(21 000 − 10 000) × (1 − 25%)]元。

第三节　前期差错更正的会计处理

一、前期差错的概念

前期差错，是指由于没有运用或错误运用下列两种信息，而对前期财务报表造成省略或错报：(1)编报前期财务报表时预期能够取得并加以考虑的可靠信息；(2)前期财务报告批准报出时能够取得的可靠信息。前期差错通常包括计算错误、应用会计政策错误、疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响以及存货、固定资产盘盈等。舞弊，是指人为地错误利用信息，给市场传导一个错误的会计信息，要作为差错进行更正。对于存货与固定资产盘盈，通常将金额较大的存货盘盈作为前期差错更正处理。按第 28 号准则规定，固定资产盘盈属于前期差错。

二、前期差错更正的会计处理

前期差错分为不重要的差错和重要的差错。

重要性的判断依据项目的金额、性质及对报表决策者的影响。金额较大、性质较特殊的差错，对报表决策者产生完全不同的影响，就属于重要差错。

（一）不重要的前期差错的处理

对于不重要的前期差错，企业不需调整财务报表相关项目期初数，但应调整发现当期与前期相同的相关项目。属于影响损益的，应直接计入本期与上期相同净损益项目；属于不影响损益的，应调整本期与前期相同的相关项目。

【例15-7】 联达公司在2010年12月31日发现，一台价值9 600元，应计入固定资产，并于2009年2月1日开始计提折旧的管理用设备，在2009年计入了当期费用。该公司固定资产折旧采用直线法，该资产估计使用年限为4年，假设不考虑净残值因素。则在2010年12月31日更正此差错的会计分录为：

借：固定资产 9 600

　　贷：管理费用 5 000

　　　　累计折旧 4 600

当然，如果该差错是在2013年2月后才发现，则不需要做任何分录，因为该项差错已经抵销了。

（二）重要的前期差错的处理

对于重要的前期差错，企业应当在其发现当期的财务报表中，调整前期比较数据。具体地说，企业应当在重要的前期差错发现当期的财务报表中，通过下述处理对其进行追溯更正：

（1）追溯重述差错发生期间列报的前期比较金额；

（2）如果前期差错发生在列报的最早前期之前，则追溯重述列报的最早前期的资产、负债和所有者权益相关项目的期初余额。

追溯重述法，是指在发现前期差错时，视同该项前期差错从未发生过，从而对财务报表相关项目进行更正的方法。与追溯调整法的思路一致。

对于发生的重要的前期差错，如影响损益，应将其对损益的影响数调整发现当期的期初留存收益，财务报表其他相关项目的期初数也应一并调整；如不影响损益，应调整财务报表相关项目的期初数。

差错影响资产负债表项目的，在差错发现当期直接调整相关项目的金额，若差错影响利润表项目，则先通过“以前年度损益调整”科目核算，最终转入“利润分配——未分配利润”。

追溯重述法的核算过程与追溯调整法相同。

【例15-8】 联达公司于2010年12月发现，2009年漏记了一项管理用固定资产的折旧费用200 000元，2009年适用所得税税率为25%，无其他纳税调整事项。该公司按净利润的10%提取盈余公积金。（假设可以调整“应交所得税”。）

根据以上资料，联达公司应进行如下会计处理：

第一步：账务处理。

（1）补提折旧：

借：以前年度损益调整 200 000

　　贷：累计折旧 200 000

（2）转回应交所得税：

借：应交税费——应交所得税 50 000

　　贷：以前年度损益调整 50 000

(3) 调整利润分配:

借:利润分配——未分配利润　　150 000

　贷:以前年度损益调整　　150 000

(4)调整盈余公积:

借:盈余公积　　15 000

　贷:利润分配——未分配利润　　15 000

第二步:调整报表(报表略)。

(1) 资产负债表项目的调整:调增累计折旧 200 000 元;调减应交税费 50 000 元;调减盈余公积 15 000 元;调减未分配利润 135 000 元。

(2) 利润表项目的调整:调增营业成本上年金额 200 000 元;调减所得税费用上年金额 50 000元;调减净利润上年金额 150 000 元。

(3) 所有者权益变动表项目的调整:调减前期差错更正项目中盈余公积上年金额 15 000 元,未分配利润上年金额 135 000 元,所有者权益合计上年金额 150 000 元。

三、前期差错更正的披露

企业应当在附注中披露与前期差错更正有关的下列信息:

(1) 前期差错的性质。

(2) 各个列报前期财务报表中受影响的项目名称和更正金额。

(3) 无法进行追溯重述的,说明该事实和原因以及对前期差错开始进行更正的时点、具体更正情况。

在以后期间的财务报表中,不需要重复披露在以前期间的附注中已披露的前期差错更正的信息,但中期报告例外。

【例 15-9】 承【例 15-8】,应在财务报表附注中作如下说明:

本年度发现 2009 年漏记固定资产折旧 200 000 元,在编制 2009 年与 2010 年比较财务报表时,已对该项差错进行了更正。更正后,调减 2009 年净利润及留存收益 150 000 元,调增累计折旧 200 000 元。

第四节　资产负债表日后事项的会计处理

一、资产负债表日后事项的界定

资产负债表日后事项,是指资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的有利或不利事项。

(一) 资产负债表日

资产负债表日是指会计年度末和会计中期期末。中期资产负债表日是指各会计中期期末,包括月末、季末和半年末。中期是指短于一个完整的会计年度的报告期间。年度资产负债表日是指每年的 12 月 31 日,中期资产负债表日是指各会计中期期末,例如,提供第一季度财务报告时,资产负债表日是该年度的 3 月 31 日;提供半年度财务报告时,资产负债表日是该年度的 6 月 30 日。

(二) 财务报告批准报出日

财务报告批准报出日是指董事会或类似机构批准财务报告报出的日期,通常是指对财务

报告的内容负有法律责任的单位或个人批准财务报告对外公布的日期。

（三）资产负债表日后事项涵盖的期间

资产负债表日后事项涵盖的期间是自资产负债表日次日起至财务报告批准报出日止的一段时间。具体是指报告年度次年的1月1日或报告期间下一期间的第一天至董事会或类似机构批准财务报告对外公布的日期；

财务报告批准报出以后、实际报出之前又发生与资产负债表日后事项有关的事项，并由此影响财务报告对外公布日期的，应以董事会或类似机构再次批准财务报告对外公布的日期为截止日期。

二、资产负债表日后事项的分类

资产负债表日后事项可以分为调整事项和非调整事项。

（一）调整事项

1. 含义：资产负债表日后调整事项，是指对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据的事项。

2. 特点：(1)在资产负债表日或以前已经存在，资产负债表日后得以证实事项；(2)对按资产负债表日存在状况编制的财务报表产生重大影响事项。

3. 常见的调整事项包括：(1)资产负债表日后诉讼案件结案，法院判决证实了企业在资产负债表日已经存在现时义务，需要调整原先确认的与该诉讼案件相关的预计负债，或确认一项新负债；(2)资产负债表日后取得确凿证据，表明某项资产在资产负债表日发生了减值或者需要调整该项资产原先确认的减值金额；(3)资产负债表日后进一步确定资产负债表日前购入资产的成本或售出资产的收入；(4)资产负债表日后发现了财务报表舞弊或差错。

（二）非调整事项

1. 含义：资产负债表日后非调整事项，是指表明资产负债表日后发生的情况事项。

2. 非调整事项的特点是：(1)资产负债表日并未发生或存在，完全是资产负债表日后才发生的事项；(2)对理解和分析财务报告有重大影响的事项。

3. 常见的非调整事项包括：(1)资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺；(2)资产负债表日后资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化；(3)资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失；(4)资产负债表日后发行股票和债券以及其他巨额举债；(5)资产负债表日后资本公积转增资本；(6)资产负债表日后发生巨额亏损；(7)资产负债表日后发生企业合并或处置子公司。

（三）调整事项与非调整事项的区别

若在资产负债表日或之前已经存在，则属于调整事项；反之，则属于非调整事项。

三、资产负债表日后调整事项的会计处理

（一）资产负债表日后调整事项的会计处理原则

资产负债表日后调整事项的会计处理原则就是既要进行账务处理，也要调整报告年度或报告中期的财务报表；而非调整事项均应在报告年度或报告中期的附注中进行披露，这是两者最重要的区别。

1. 涉及损益的事项，通过“以前年度损益调整”科目核算。调整增加以前年度利润或调整减少以前年度亏损的事项，计入“以前年度损益调整”科目的贷方；调整减少以前年度利润或

调整增加以前年度亏损的事项,计入“以前年度损益调整”科目的借方。

涉及损益的调整事项,如果发生在资产负债表日所属年度(即报告年度)所得税汇算清缴前的,应调整报告年度应纳税所得额、应纳所得税税额;发生在报告年度所得税汇算清缴后的,应调整本年度(即报告年度的次年)应纳所得税税额。调整完成后,将“以前年度损益调整”科目的贷方或借方余额,转入“利润分配——未分配利润”科目。

2. 涉及利润分配调整事项在“利润分配——未分配利润”科目核算。

3. 不涉及损益及利润分配的事项,调整相关科目。

4. 通过上述账务处理后,还应同时调整财务报表相关项目的数字,包括:(1)资产负债表日编制的财务报表相关项目的期末数或本年发生数;(2)当期编制的财务报表相关项目的期初数或上年数;(3)经过上述调整后,如果涉及报表附注内容的,还应当作出相应调整。

(二) 调整事项的会计处理

1. 资产负债表日后诉讼案件结案,法院判决证实了企业在资产负债表日已经存在现时义务,需要调整原先确认的与该诉讼案件相关的预计负债

【例15-10】 联达公司2009年的年报于2010年4月25日批准报出,所得税的汇算清缴日为2010年3月10日。联达公司按净利润的10%提取法定盈余公积。联达公司采用资产负债表债务法进行所得税核算,所得税率为25%。联达公司于2009年10月1日被花旗公司以侵犯专利权为由告上法庭,索赔200万元,经律师推定,预计赔付的可能性为70%,最可能的赔付额为170万元,联达公司根据此意见认定了170万元的预计负债。2010年3月6日法院最终判决联达公司赔付200万元,联达公司对此判决未提出异议,于2010年4月2日结清了此罚款。要求对联达公司和花旗公司进行相关处理。

(1) 账务处理:

分录	借方	贷方
① 借:以前年度损益调整——营业外支出	30	
贷:其他应付款		30
② 借:预计负债	170	
贷:其他应付款		170
备注:2010年4月2日结算此款项时作如下分录:		
借:其他应付款	200	
贷:银行存款		200
③ 借:递延所得税资产	7.5(30×25%)	
贷:以前年度损益调整		7.5
④ 借:利润分配——未分配利润	22.5	
贷:以前年度损益调整		22.5
⑤ 借:盈余公积——法定盈余公积	2.25	
贷:利润分配——未分配利润		2.25

(2) 报表修正:

表 15-4　资产负债表

2009 年 12 月 31 日　　单位:万元

资　产	年末数	负债和所有者权益	年末数
……		预计负债	-170
		其他应付款	200
		盈余公积	-2.25
递延所得税资产	7.5	未分配利润	-20.25
资产合计	7.5	负债及所有者权益合计	7.5

表 15-5　利润表

2009 年　　单位:万元

项　　目	本　年　数
……	
二、营业利润(亏损以"-"号填列)	
加:营业外收入	
减:营业外支出	30
三、利润总额(亏损总额以"-"号填列)	-30
减:所得税费用	-7.5
四、净利润	-22.5

表 15-6　所有者权益变动表

2009 年度　　单位:万元

项　　目	本 年 金 额			
	……	盈余公积	未分配利润	……
……				
净利润			-22.5	
……				
提取盈余公积		-2.25	2.25	
……				

花旗公司的调整处理如下:

(1) 账务处理:

① 借:其他应收款　200

　　贷:以前年度损益调整——营业外收入　200

备注:2008 年 4 月 2 日花旗公司收到联达公司的赔款时:

借:银行存款　200

　贷:其他应收款　200

② 借:以前年度损益调整　50

　　贷:递延所得税负债　50

③ 借:以前年度损益调整　150

　　贷:利润分配——未分配利润　150

④ 借:利润分配——未分配利润 15
　　贷:盈余公积——法定盈余公积 15

(2) 报表调整:

表 15-7 资产负债表

2009 年 12 月 31 日 单位:万元

资　产	年末数	负债和所有者权益	年末数
……		递延所得税负债	50
其他应收款	200	盈余公积	15
……		未分配利润	135
资产合计	200	负债及所有者权益合计	200

表 15-8 利润表

2009 年 单位:万元

项　目	本　年　数
……	
二、营业利润(亏损以"-"号填列)	
加:营业外收入	200
减:营业外支出	
三、利润总额(亏损总额以"-"号填列)	200
减:所得税费用	50
四、净利润	150

表 15-9 所有者权益变动表表

2009 年 单位:万元

项　目	本年金额			
	……	盈余公积	未分配利润	……
……				
净利润			150	
……				
提取盈余公积		15	-15	
……				

2. 资产负债表日后取得确凿证据,表明某项资产在资产负债表日发生了减值或者需要调整该项资产原先确认的减值金额

【例 15-11】 联达公司 2009 年的年报于 2010 年 4 月 25 日批准报出,所得税的汇算清缴日为 2010 年 3 月 10 日。联达公司按净利润的 10% 提取法定盈余公积。联达公司采用资产负债表债务法进行所得税核算,所得税率为 25%。联达公司于 2009 年 10 月 1 日销售给花旗公司的一批商品形成应收账款 117 万元,款项一直未收。联达公司于 2009 年末针对此应收账款提取了 10% 的坏账准备。由于花旗公司长期经营不善于 2010 年 2 月 5 日破产,预计联达公司的应收账款只能收回 70%。要求对联达公司作相关处理。

(1) 账务处理如下:

① 借：以前年度损益调整　　23.4（117×20%）

　　贷：坏账准备　　23.4

② 借：递延所得税资产　　5.85（23.4×25%）

　　贷：以前年度损益调整　　5.85

③ 借：利润分配——未分配利润　　17.55（23.4－5.85）

　　贷：以前年度损益调整　　17.55

④ 借：盈余公积——法定盈余公积　　1.755

　　贷：利润分配——未分配利润　　1.755

（2）报表修正如下：

表 15-10　资产负债表

2009 年 12 月 31 日　　单位：万元

资　产	年末数	负债和所有者权益	年末数
应收账款	-23.4	盈余公积	-1.755
递延所得税资产	5.85	未分配利润	-15.795
资产合计	-17.55	负债及所有者权益合计	-17.55

表 15-11　利润表

2009 年　　单位：万元

项　目	本 年 数
……	
资产减值损失	23.4
加：公允价值变动收益（损失以"－"号填列）	
投资收益（损失以"－"号填列）	
二、营业利润（亏损以"－"号填列）	-23.4
加：营业外收入	
减：营业外支出	
三、利润总额（亏损总额以"－"号填列）	-23.4
减：所得税费用	-5.85
四、净利润	

所有者权益变动表

2009 年　　单位：万元

项　目	本 年 金 额			
	……	盈余公积	未分配利润	……
……				
净利润			-17.55	
……				
提取盈余公积		-1.755	1.755	
……				

3. 资产负债表日后进一步确定了资产负债表日前购入资产的成本或售出资产的收入

资产负债表所属期间或以前期间所售商品在资产负债表日后退回的，应作为资产负债表日后调整事项处理。发生于资产负债表日后至财务报告批准报出日之间的销售退回事项，可能发生于年度所得税汇算清缴之前，也可能发生于年度所得税汇算清缴之后，其会计处理分以下两种情况。

（1）涉及报告年度所属期间的销售退回发生于报告年度所得税汇算清缴之前，应调整报告年度利润表的收入、成本等，并相应调整报告年度的应纳税所得额以及报告年度应缴的所得税等。

【例 15-12】 联达公司 2009 年 11 月 8 日销售一批商品给花旗公司，取得收入 100 万元（不含税，增值税率 17%）。联达公司发出商品后，按照正常情况已确认收入，并结转成本 80 万元。2009 年 12 月 31 日，该笔货款尚未收到，联达公司未对应收账款计提坏账准备。2010 年 1 月 12 日，由于产品质量问题，本批货物被退回。联达公司于 2010 年 2 月 28 日完成 2009 年所得税汇算清缴。

本例销售退回业务发生在资产负债表日后事项涵盖期间内，属于资产负债表日后调整事项。由于销售退回发生在报告年度所得税汇算清缴之前，因此在所得税汇算清缴时，应扣除该部分销售退回所实现的应纳税所得额。

联达公司的账务处理如下：

① 2010 年 1 月 12 日，调整销售收入：

借：以前年度损益调整　　1 000 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　170 000

　　贷：应收账款　　1 170 000

② 调整销售成本：

借：库存商品　　800 000

　　贷：以前年度损益调整　　800 000

③ 调整应缴纳的所得税：

借：应交税费——应交所得税　　50 000

　　贷：以前年度损益调整　　50 000

④ 将“以前年度损益调整”科目的余额转入利润分配：

借：利润分配——未分配利润　　150 000

　　贷：以前年度损益调整　　150 000

⑤ 调整盈余公积：

借：盈余公积　　15 000

　　贷：利润分配——未分配利润　　15 000

⑥ 调整相关财务报表（略）。

（2）资产负债表日后事项中涉及报告年度所属期间的销售退回发生于报告年度所得税汇算清缴之后，应调整报告年度会计报表的收入、成本等，但按照税法规定在此期间的销售退回所涉及的应缴所得税，应作为本年的纳税调整事项。

【例 15-13】 沿用【例 15-12】，假定销售退回的时间改为 2010 年 3 月 10 日（即报告年度所得税汇算清缴后）。

联达公司的账务处理如下：

① 2010年3月10日，调整销售收入：

借：以前年度损益调整	1 000 000	
应交税费——应交增值税（销项税额）	117 000	
贷：应收账款		1 170 000

② 调整销售成本：

借：库存商品	800 000	
贷：以前年度损益调整		800 000

③ 将"以前年度损益调整"科目的余额转入利润分配：

借：利润分配——未分配利润	200 000	
贷：以前年度损益调整		200 000

④ 调整盈余公积：

借：盈余公积	20 000	
贷：利润分配——未分配利润		20 000

⑤ 调整相关财务报表（略）。

4. 资产负债表日后发现了财务报表舞弊或差错

资产负债表日后发现报告期或以前期间存在财务报表舞弊或差错，应将其作为日后调整事项处理。处理方法基本与前期重大会计差错相同。

第五节 非调整事项的会计处理

一、非调整事项的处理原则

资产负债表日后发生的非调整事项，应当在会计报表附注中说明事项的内容，估计对财务状况、经营成果的影响；如无法作出估计，应当说明无法估计的理由。

二、非调整事项的会计处理实例

【例15-14】 联达公司2009年12月购入商品一批，共计9 000万元，至2009年12月31日该批商品已全部验收入库，货款也通过银行存款支付。2010年1月10日，联达公司所在地发生水灾，致使该批商品全部冲毁。

本例中因自然灾害的影响导致企业发生重大损失，对资产负债表日后财务状况的影响较大，如果加以披露，有可能使财务报告使用者作出错误的决策，因此应作为非调整事项在报表附注中进行披露。

【例15-15】 联达公司2009年8月采用融资租赁方式从英国购入某重型机械设备，租赁合同规定，该重型机械设备的租赁期为18年，年租金20万英镑。甲公司在编制2009年度财务报表时已按2009年12月31日的汇率对该笔长期应付款进行了折算（假设2009年12月31日的汇率为1英镑兑12.85元人民币）。假设国家规定从2010年1月1日起进行外汇管理体制改革，外汇管理体制改革后，人民币对英镑的汇率发生重大变化。

本例中，联达公司在资产负债表日已按当天资产计量方式进行处理，或按规定汇率对有关账户进行调整，因此，无论资产负债表日后汇率如何变化，均不影响资产负债表日的财务状况和经营成果。但是，如果资产负债表日后外汇汇率发生重大变化，应对由此产生的影响在报表

附注中进行披露。

【例15-16】 资产负债表日后，企业制定利润分配方案，拟分配或经审议批准宣告发放股利或利润的行为，并不会导致企业在资产负债表日形成现时义务，虽然该事项的发生可导致企业负有支付股利或利润的义务，但支付义务在资产负债表日尚不存在，不应该调整资产负债表日的财务报告，因此，该事项为非调整事项。但是，该事项对企业资产负债表日后的财务状况有较大影响，可能导致现金大规模流出、企业股权结构变动等，为便于财务报告使用者更充分了解相关信息，企业需要在财务报告中适当披露该信息。

【本章小结】

会计政策变更是指企业对相同的交易或事项由原来采用的会计政策改用另一会计政策的行为。会计政策变更的条件必须满足：(1)法律或国家统一的会计制度等行政法规、规章的要求。(2)会计政策的变更可以使会计信息变得更相关、更可靠。会计政策变更的会计处理方法主要有“追溯调整法”和“未来适用法”。

企业应当正确划分会计政策变更与会计估计变更，并按照不同方法进行相关会计处理。企业应当以变更事项的会计确认、计量基础和列报项目是否发生变更作为判断该变更是会计政策变更，还是会计估计变更的划分基础。

会计估计变更，是指由于资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化，从而对资产或负债的账面价值或者资产的定期消耗金额进行调整。企业对会计估计变更应当采用未来适用法处理。

前期差错，是指由于没有运用或错误运用下列两种信息，而对前期财务报表造成省略或错报：(1)编报前期财务报表时预期能够取得并加以考虑的可靠信息；(2)前期财务报告批准报出时能够取得的可靠信息。

对于不重要前期差错，企业不需调整财务报表相关项目期初数，但应调整发现当期与前期相同的相关项目。对于重要的前期差错，企业应当采用追溯重述法。

资产负债表日后事项，是指资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的有利或不利事项。资产负债表日后事项可以分为调整事项和非调整事项。

资产负债表日后调整事项，是指对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据的事项。资产负债表日后非调整事项，是指表明资产负债表日后发生的情况的事项。资产负债表日后调整事项的会计处理原则就是既要进行账务处理，也要调整报告年度或报告中期的财务报表；而非调整事项均应在报告年度或报告中期的附注中进行披露，这是二者最重要的区别。